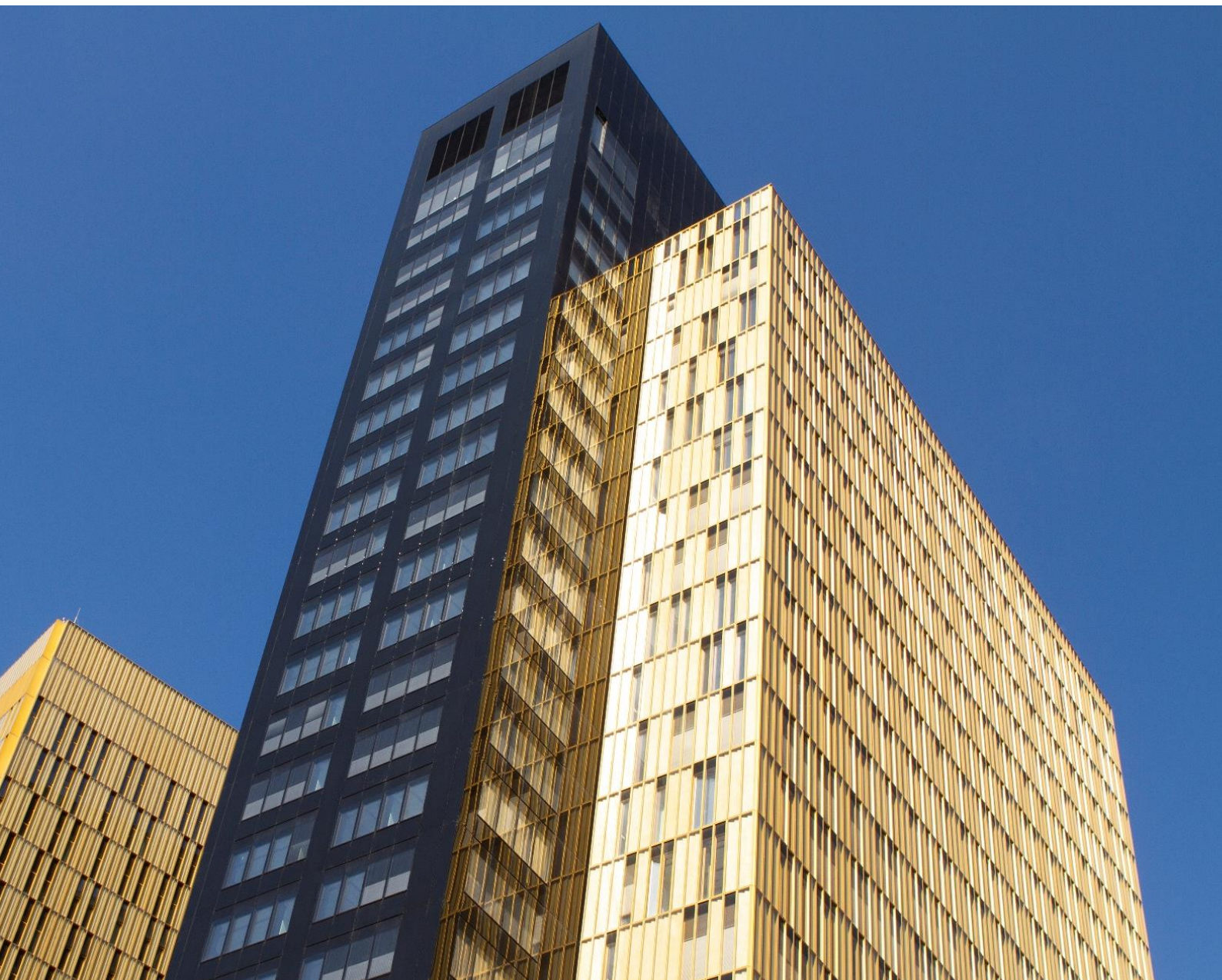




Tematikus adatlapok

Jövedéki adók

Előszó

A jövedéki adók bizonyos termékek fogyasztásán vagy használatán alapuló közvetett adók. A hozzáadottérték-adóval (héta) ellentétben, amely egy általános *ad valorem* adó, a jövedéki adók kétszeresen különös adók, mivel csak meghatározott termékekre, nevezetesen az alkoholtartalmú italokra, a dohánygyártmányokra és az energiatermékekre vetik ki őket, és nem e termékek értékén, hanem az elfogyasztott termékek mennyiségén alapulnak (az alkohol vagy üzemanyag litere, cigaretták száma stb.).

A belső piac megfelelő működésének biztosítása és az Unión belüli versenytorzulások elkerülése érdekében a jövedéki adókat európai szinten harmonizálták az Európai Unió működéséről szóló szerződés 113. cikkével összhangban.

Ezért az 1990-es évek közepén másodlagos jogszabályokat fogadtak el, amelyek a 2000-es évek végén átdolgozásra kerültek. E tekintetben külön irányelvek harmonizálják az adóalapokat (a termékcsoportok meghatározása, a jövedéki adó kiszámításának módja – például hektoliterenként, alkoholfokonként, tételszámonként stb. és az esetleges mentességek) és a különböző érintett termékekre alkalmazandó minimális adómértékeket. Az e termékek előállítására, birtoklására és mozgására alkalmazandó közös szabályokat pedig egy általános irányelv határozza meg.

A Bíróságnak már többször volt alkalma a jövedékiadó-rendszer működésének szempontjairól dönteni, akár az érintett termékek adóztatásának részletes szabályaival, akár az e termékek birtoklására és szállítására vonatkozó közös szabályozással kapcsolatban.

Ily módon a Bíróság gyakran technikai jellegű esetekben tisztázta a jövedéki adók hatályát annak érdekében, hogy eseti alapon határozhassa meg, hogy bizonyos termékek adókötelesek-e, vagy sem. A Bizottság több alkalommal is kifejtette véleményét ezen adók szerkezetével kapcsolatban, különösen a jogszabályokban előírt különböző adókulcsok és mentességek alkalmazása tekintetében.

A jövedéki adó esedékességére és megfizetésére vonatkozó szabályok a Bíróság kiterjedt ítélkezési gyakorlatának tárgyát is képezték.

Magukon a jövedéki adókon kívül a Bíróság meghatározta azokat a feltételeket is, amelyek mellett a tagállamok a jövedéki adó hatálya alá tartozó termékeket más közvetett adóknak is alávetethetik.

A hivatkozott jogi aktusok listája

A jövedékiadó-köteles termékekre vonatkozó általános rendelkezések

A jövedékiadó-köteles termékekre vonatkozó általános rendelkezésekről és e termékek tartásáról, szállításáról és ellenőrzéséről szóló, 1992. február 25-i **92/12/EGK tanácsi irányelv** (HL 1992. L 76., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 179. o.).

A jövedékiadó-köteles termékekre vonatkozó általános rendelkezésekről, valamint e termékek tartásáról, szállításáról és ellenőrzéséről szóló 92/12/EGK irányelv és a 92/81/EGK irányelv módosításáról szóló, 1992. december 14-i **92/108/EGK tanácsi irányelv** (HL 1992. L 390., 124. o.).

A jövedékiadó-köteles termékekre vonatkozó általános rendelkezésekről, valamint e termékek tartásáról, szállításáról és ellenőrzéséről szóló 92/12/EGK irányelv módosításáról szóló, 1996. december 30-i **96/99/EK tanácsi irányelv** (HL 1997. L 8., 12. o.).

A jövedéki adóra vonatkozó általános rendelkezésekről és a 92/12/EGK irányelv hatályon kívül helyezéséről szóló, 2008. december 16-i **2008/118/EK tanácsi irányelv** (HL 2009. L 9., 12. o.)

A feladási tagállamban szabadforgalomba bocsátott jövedéki termékek Közösségen belüli szállításának egyszerűsített kísérőokmányáról szóló, 1992. december 17-i **3649/92/EGK bizottsági rendelet** (HL 1992. L 369., 17. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 216. o.).

A jövedékiadó-köteles termékekre vonatkozó különös rendelkezések

A dohánygyártmányok fogyasztását érintő, a forgalmi adón kívüli egyéb adókról szóló, 1995. november 27-i **95/59/EK tanácsi irányelv** (HL 1995. L 291., 40. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 283. o.)

A dohánygyártmányokra alkalmazott jövedéki adó szerkezetéről és adókulcsáról szóló, 2011. június 21-i **2011/64/EU tanácsi irányelv** (HL 2011. L 176., 24. o.)

Az alkohol és az alkoholtartalmú italok jövedéki adója szerkezetének összehangolásáról szóló, 1992. október 19-i **92/83/EGK tanácsi irányelv** (HL 1992. L 316, 21. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 206. o.).

Az alkohol és az alkoholtartalmú italok jövedékiadó-mértékének közelítéséről szóló, 1992. október 19-i **92/84/EGK tanácsi irányelv** (HL 1992. L 316, 29. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 213. o.).

Az energiatermékek és a villamos energia közösségi adóztatási keretének átszervezéséről szóló, 2003. október 27-i **2003/96/EK tanácsi irányelv** (HL 2003. L 283., 51. o.).

Az ásványi olajok jövedéki adója szerkezetének összehangolásáról szóló, 1992. október 19-i **92/81/EGK tanácsi irányelv** (HL 1992. L 316., 12. o.).

Az ásványolajok jövedékiadó-mértékének közelítéséről szóló, 1992. október 19-i **92/82/EGK tanácsi irányelv** (HL 1992. L 316., 19. o.).

Vámszabályok

A Közös Vámkódex létrehozásáról szóló, 1992. október 12-i **2913/92/EGK tanácsi rendelet** (HL 1992. L 302., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 2. fejezet, 4. kötet, 307. o.).

A Közös Vámkódex létrehozásáról szóló 2913/92/EGK tanácsi rendelet végrehajtására vonatkozó rendelkezések megállapításáról szóló, 1993. július 2-i **2454/93/EGK bizottsági rendelet** (HL 1993. L 253., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 2. fejezet, 6. kötet, 3. o.; helyesbítés: magyar nyelvű különkiadás 2. fejezet, 16. kötet, 133. o.).

A 2913/92/EGK tanácsi rendeletnek a külső árutovábbítási eljárás tekintetében történő módosításáról szóló, 1999. április 13-i **955/1999/EK európai parlamenti és tanácsi rendelet** (HL 1999. L 119., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 2. fejezet, 9. kötet, 221. o.).

A Közös Vámkódex létrehozásáról szóló 2913/92/EGK tanácsi rendelet végrehajtására vonatkozó rendelkezések megállapításáról szóló 2454/93/EGK rendelet módosításáról szóló, 1999. július 28-i **1662/1999/EK bizottsági rendelet** (HL 1999. L 197., 25. o.; magyar nyelvű különkiadás 2. fejezet, 9. kötet, 282 o.).

A vám- és a statisztikai nomenklatúráról, valamint a Közös Vámtarifáról szóló, 1987. július 23-i **2658/87/EGK tanácsi rendelet** (HL 1987. L 256., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 2. fejezet, 2. kötet, 382. o.).

A vám- és a statisztikai nomenklatúráról, valamint a Közös Vámtarifáról szóló 2658/87/EGK tanácsi rendelet I. mellékletének módosításáról szóló, 1991. július 26-i **2587/91/EGK bizottsági rendelet** (HL 1991. L 259., 1. o.).

A hozzáadottérték-adó közös rendszere

A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításáról szóló, 1977. május 17-i **77/388/EGK tanácsi irányelv** (HL 1977. L 145, 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o., a továbbiakban: hatodik irányelv).

Kölcsönös segítségnyújtás egyes adókövetelések behajtásában

Az egyes lefölözésekből, vámokból, adókból és egyéb intézkedésekből eredő követelések behajtására irányuló kölcsönös segítségnyújtásról szóló, 1976. március 15-i **76/308/EGK tanácsi irányelv** (HL 1976. L 73., 18. o.).

Tartalomjegyzék

ELŐSZÓ	3
A HIVATKOZOTT JOGI AKTUSOK LISTÁJA	4
I. A JÖVEDÉKIADÓ-KÖTELES TERMÉKEK ADÓALAPJÁNAK ÉS ADÓKULCSAINAK HARMONIZÁCIÓJA	8
1. A dohánygyártmányok jövedéki adójának harmonizációja	8
1.1 A dohánygyártmányokra alkalmazandó jövedéki adó hatálya	8
1.2 A dohánygyártmányokra alkalmazandó jövedéki adók szerkezete	10
2. Az alkoholtartalmú italok jövedéki adójának harmonizációja	12
2.1 Az alkoholtartalmú italokra alkalmazandó jövedéki adók köre	12
2.2 Az alkoholtartalmú italokra alkalmazandó jövedéki adók szerkezete	18
3. Az energiatermékek jövedéki adójának harmonizációja.....	25
3.1 Az energiatermékekre kivetett jövedéki adók hatálya.....	25
3.2 Az energiatermékekre kivetett jövedéki adók szerkezete.....	30
II. A JÖVEDÉKIADÓ-KÖTELEZETTSÉG ÉS -FIZETÉSI SZABÁLYOK HARMONIZÁCIÓJA.....	33
1. A jövedéki adók esedékessége	33
1.1 Adófizetési kötelezettség a jövedéki termék adófelfüggesztés alóli kikerülése esetén.....	34
1.2 Adófizetési kötelezettség a jövedéki termékek magánszemély általi megszerzése esetén	43
2. A jövedéki adó megfizetése	49
III. JÖVEDÉKI TERMÉKEKRE KIVETETT, A JÖVEDÉKI ADÓTÓL ELTÉRŐ KÖZVETETT ADÓK.....	55

I. A jövedékiadó-köteles termékek adóalapjának és adókulcsainak harmonizációja

1. A dohánygyártmányok jövedéki adójának harmonizációja

1.1 A dohánygyártmányokra alkalmazandó jövedéki adó hatálya

2017. április 6-i Eko-Tabak ítélet (C-638/15, [EU:C:2017:277](#))

„Előzetes döntéshozatal – 2011/64/EU irányelv – A 2. cikk (1) bekezdésének c) pontja – Az 5. cikk (1) bekezdésének a) pontja – A »fogyasztási dohány«, a »vágott vagy másképpen feldarabolt dohány« és az »ipari feldolgozás« fogalma”

A dél-csehországi kerület (Cseh Köztársaság) vámhivatala elrendelte az Eko-Tabak tulajdonát képező bizonyos termékek elkobzását azzal az indokkal, hogy a jövedéki adóról szóló nemzeti törvény értelmében fogyasztási dohánynak minősülnek, és ennek következtében jövedéki adó alá tartoznak.

Az Eko-Tabak e határozattal szemben bírósági felülvizsgálatra irányuló keresetet terjesztett a Krajský soud v Českých Budějovicích (České Budějovice-i regionális bíróság, Cseh Köztársaság) elé, arra hivatkozva, hogy a fogyasztási dohány nemzeti jog szerinti meghatározása túlságosan kibővítette a dohánygyártmányok 2011/64 irányelvben szereplő felsorolását. Az Eko-Tabak úgy véli, hogy termékének, amely első szárításon és ellenőrzött újranedvesítésen átesett, szárított, lapos, szabálytalan és részben kierezett, glicerint tartalmazó dohánylevél, még feldolgozáson kell átesnie, mielőtt fogyasztható lenne (aprításból vagy kézi vágásból álló egyszerű előkészítés). Ezért nem fogyasztási dohány.

Mivel az Eko-Tabak keresetét elutasították, ez utóbbi fellebbezést nyújtott be a Nejvyšší správní soudhoz (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Cseh Köztársaság). E bíróságban kétségek merültek fel azon kérdést illetően, hogy az olyan termékek, mint amelyekről az alapügyben is szó van, olyan dohánygyártmányoknak minősülnek-e, amelyekre a 2011/64 irányelv alkalmazandó. Amennyiben e kérdésre nemleges a válasz, azt kívánja megtudni, hogy az említett irányelv 2. és 5. cikkével ellentétes-e, ha valamely tagállam az ilyen termékeket jövedéki adóval terheli.

A Bíróság úgy ítéli meg, hogy a 2011/64 irányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontját és 5. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az első szárításon és ellenőrzött újranedvesítésen átesett, szárított, lapos, szabálytalan és részben kierezett dohánylevél, amely glicerint tartalmaz, és amely aprításban vagy kézi vágásban álló egyszerű előkészítést követően fogyasztható, az e rendelkezések értelmében vett „fogyasztási dohány” fogalma alá tartozik.

Ugyanis az említett irányelv 5. cikke (1) bekezdése a) pontjának szövegéből kitűnik, hogy e rendelkezés két együttes feltétel tiszteletben tartását kívánja meg, azaz egyrészt azt, hogy a dohány vágott vagy másképpen feldarabolt, tömbökbe csavart vagy préselt legyen, másrészt pedig azt, hogy további ipari feldolgozás nélkül dohányzásra alkalmas legyen.

E tekintetben, mivel ezen irányelv nem tartalmazza a „vágott” vagy „feldarabolt” fogalmak meghatározását, e kifejezések terjedelmének megállapítása végett azok szokásos és általánosan elfogadott értelmére kell utalni. Márpedig e kifejezések, amelyek szokásos értelme különösen tág, az első esetében azon művelet eredményét jelölik, amikor valamely dolog egy részét vagy darabját éles eszközzel eltávolítják, a másodikat illetően pedig azon művelet eredményét, amely valamely dolog feldarabolásában vagy felosztásában áll.

Következésképpen, amennyiben az alapügyben szóban forgó termékek a kérdést előterjesztő bíróság által szolgáltatott információk szerint olyan dohánylevelekből állnak, amelyek erezetét részben eltávolították, e termékeket a 2011/64 irányelv 5. cikke (1) bekezdésének a) pontja értelmében vett vágott vagy másképpen feldarabolt dohánynak kell tekinteni.

A fent említett 5. cikk (1) bekezdésének a) pontjában használt „ipari feldolgozás” fogalmát illetően elmondható, hogy az szokásosan nyersanyagoknak szabványosított eljárás révén, rendszerint nagy mennyiségben tárgyi eszközökké történő átalakítását jelenti.

A Bíróság ítélkezési gyakorlatából lényegében az következik, hogy nem minősül „ipari eljárásnak” azon egyszerű eljárás, amelynek célja valamely félkész dohánytermék fogyasztásra alkalmassá tétele, így például az, amely egyszerűen egy dohányrúd cigarettafüvőbe való illesztéséből áll.

E körülmények között a 2011/64 irányelv 5. cikke (1) bekezdésének a) pontja értelmében „további ipari feldolgozás” nélkül dohányzásra alkalmasnak kell tekinteni azt a dohánygyártmányt, amely fogyasztásra kész, vagy nem ipari eljárással könnyen fogyasztásra kész állapotba hozható.

A jelen esetben, ahogyan az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, az alapügyben szóban forgó termékek első szárításon és ellenőrzött újranedvesítésen estek át, glicerint tartalmaznak, és azok aprításban vagy kézi vágásban álló egyszerű előkészítést követően fogyaszthatók. A kérdést előterjesztő bíróság által végzett vizsgálat fenntartása mellett úgy tűnik tehát, hogy e termékek megfelelnek annak a feltételnek is, hogy utólagos ipari feldolgozás nélkül elszívhatók legyenek, és ennek következtében a 2011/64 irányelv 5. cikke (1) bekezdésének a) pontjában meghatározott „fogyasztási dohány” fogalma alá tartoznak.

E feltételek mellett, mivel az ilyen termékek nem minősülnek az említett irányelv 2. cikke (1) bekezdése c) pontjának i. alpontja értelmében vett cigaretta sodrására szánt finomra

vágott dohánynak, azokat az ezen irányelv 2. cikke (1) bekezdése c) pontjának ii. alpontja értelmében vett „egyéb fogyasztási dohány” fogalma alá tartozóknak kell tekinteni.

1.2 A dohánygyártmányokra alkalmazandó jövedéki adók szerkezete

2010. március 4-i Bizottság kontra Franciaország ítélet (C-197/08, [EU:C:2010:111](#))

2010. március 4-i Bizottság kontra Ausztria ítélet (C-198/08, [EU:C:2010:112](#))

2010. március 4-i Bizottság kontra Írország ítélet (C-221/08, [EU:C:2010:113](#))

„Tagállami kötelezettségszegés – 95/59/EK irányelv – A dohánygyártmányok fogyasztását érintő, a forgalmi adókon kívüli egyéb adók – 9. cikk, (1) bekezdés – A termékek legmagasabb kiskereskedelmi árának a gyártók és az importőrök általi szabad meghatározása – A cigaretta kiskereskedelmi minimálárát előíró nemzeti szabályozás – A dohánytermékek »közegészség céljával ellentétes reklámáron« történő értékesítését megtiltó nemzeti szabályozás – »Az árszínvonal ellenőrzésére vagy a meghatározott árak betartására vonatkozó nemzeti jogszabályok« fogalma – Igazolás – A közegészség védelme – Az Egészségügyi Világszervezet Dohányzásellenőrzési Keretegyezménye”

„Tagállami kötelezettségszegés – 95/59/EK irányelv – A dohánygyártmányok fogyasztását érintő, a forgalmi adókon kívüli egyéb adók – 9. cikk, (1) bekezdés – A termékek legmagasabb kiskereskedelmi árának a gyártók és az importőrök általi szabad meghatározása – A cigaretta kiskereskedelmi minimálárát, valamint a finomra vágott dohány kiskereskedelmi minimálárát előíró nemzeti szabályozás – Igazolás – A közegészség védelme – Az Egészségügyi Világszervezet Dohányzásellenőrzési Keretegyezménye”

„Tagállami kötelezettségszegés – 95/59/EK irányelv – A dohánygyártmányok fogyasztását érintő, a forgalmi adókon kívüli egyéb adók – 9. cikk, (1) bekezdés – A termékek legmagasabb kiskereskedelmi árának a gyártók és az importőrök általi szabad meghatározása – A cigaretta kiskereskedelmi minimálárát előíró nemzeti szabályozás – Igazolás – A közegészség védelme – Az Egészségügyi Világszervezet Dohányzásellenőrzési Keretegyezménye”

A 95/59 irányelv előírta, hogy a dohánygyártmányok gyártói és importőrei szabadon határozhatják meg a legmagasabb kiskereskedelmi árat minden termék esetében. A Bizottság szerint a három tagállam szabályozása, amely az érintett dohánygyártmányok átlagárai bizonyos százalékának megfelelő minimálárakat ír elő (Franciaország esetében 95%, a cigaretták esetében 92,75%, Ausztriában a finomra vágott dohány esetében 90%, Írország esetében pedig 97%), sérti a gyártók és importőrök azon szabadságát, hogy a termékek legmagasabb kiskereskedelmi árát meghatározzák, és ebből következően a szabad versenyt.

A Bizottság ezt követően a Bírósághoz fordult, mivel úgy ítélte meg, hogy a szóban forgó nemzeti szabályozások ellentétesek a 95/59 irányelvvvel.

A tagállamok szabályozásait az Egészségügyi Világszervezet (WHO) keretegyezményére, valamint az EK 30. cikk rendelkezéseire hivatkozva próbálták igazolni a 95/59 irányelv 9. cikke (1) bekezdése esetleges megsértésének az emberek egészsége és élete védelmének céljára tekintettel történő igazolása érdekében.

A Bíróság mindhárom ítéletében hasonlóképpen úgy ítéli meg, hogy nem teljesíti a 2002/10 irányelvvel módosított 95/59 irányelv 9. cikkének (1) bekezdéséből eredő kötelezettségeit az a tagállam, amely olyan szabályozást fogad el és tart hatályban, amelyben a hatóságok meghatározzák a dohánygyártmányok kiskereskedelmi minimálárát, mivel az ilyen szabályozás nem teszi lehetővé annak kizárását, hogy az előírt minimálár sértse azt a versenylőnyt, amely a dohánytermékek gyártóinak és importőreinek az alacsonyabb önköltségi árból eredhet. Ugyanis az ilyen szabályozás, amely egyébként a piaci átlagára hivatkozva írja elő a minimálárát, olyan hatással járhat, hogy megszünteti a versenyző termékek közötti árkülönbséget, és ezen árakat a legdrágább termék árához közelíti. Az említett szabályozás így sérti a gyártók és importőrök azon szabadságát a legmagasabb kiskereskedelmi árak meghatározásában, amelyet a 95/59 irányelv 9. cikke (1) bekezdésének második albekezdése biztosít.

Ezenkívül a WHO Dohányzás-ellenőrzési Keretegyezménye nem befolyásolja azt a kérdést, hogy az ilyen rendszer összeegyeztethető-e, vagy sem a 95/59 irányelv 9. cikkének (1) bekezdésével, mivel ezen egyezmény közvetlenül nem kötelezi a szerződő feleket a dohánytermékeket érintő árpolitikával kapcsolatban, hanem mindössze leírja a lehetséges megoldásokat a dohányzás elleni küzdelmet érintő nemzeti egészségügyi célok figyelembevételére érdekében. Ezen egyezmény 6. cikkének (2) bekezdése ugyanis mindössze azt írja elő, hogy a szerződő feleknek olyan intézkedéseket kell elfogadniuk vagy fenntartaniuk, amelyek „[k]iterjedhetnek” a dohánytermékekre vonatkozó adópolitikára vagy „adott esetben” az árpolitika alkalmazására.

Végül a tagállamok nem hivatkozhatnak az EK 30. cikkre annak érdekében, hogy az emberek egészségének és életének védelme céljával igazolják a 95/59 irányelv 9. cikke (1) bekezdésének megsértését. Az EK 30. cikk ugyanis nem érthető úgy, hogy lehetővé teszi az EK 28. cikkben és EK 29. cikkben érintett, a behozatalra és kivitelre vonatkozó mennyiségi korlátozásoktól, valamint az azzal azonos hatású intézkedésektől eltérő jellegű intézkedéseket.

Mindazonáltal a 95/59 irányelv nem akadályozza meg a tagállamokat abban, hogy folytassák a dohányzás elleni küzdelmet, amely a közegészség védelmének céljába illeszkedik.

E tekintetben az adójogi szabályozás a dohánytermékek fogyasztása elleni küzdelem, és így a közegészség védelmének fontos és hatékony eszköze, mivel az annak biztosítására irányuló cél, hogy e termékek árát magas szinten állapítsák meg, e termékek magasabb adóztatásával megfelelően elérhető, mivel a jövedéki adó emelésének korán vagy később a kiskereskedelmi árak emelését kell eredményeznie, anélkül hogy ez sértené az árak meghatározásának szabadságát.

2. Az alkoholtartalmú italok jövedéki adójának harmonizációja

2.1 Az alkoholtartalmú italokra alkalmazandó jövedéki adók köre

2019. március 13-i B. S. ítélet (A sör összetevői között szereplő maláta) (C-195/18, [EU:C:2019:197](#))

„Előzetes döntéshozatal – Adózás – Az alkohol és az alkoholtartalmú italok jövedéki adója – 92/83/EGK irányelv – 2. cikk – A »sör« fogalma – Több glükózt, mint malátát tartalmazó keverékből nyert sörlemből készített ital – Kombinált Nomenklatúra – 2203 vámtarifaszám (malátából készült sör) vagy 2206 vámtarifaszám (más erjesztett ital)”

A felperes olyan alkoholtartalmú italt állított elő, amely szerinte sör és alkoholmentes ital keveréke. Az ezen ital gyártásához használt köztes termék alapját képező sörle fő összetevője a glükózzsirup, nem pedig a maláta volt (a sörle hektoliterét 134,9 liter malátakivonatból, 1708,2 liter glükózzsirupból, 9 liter citromsavból, 2,4 liter ammónium-foszfátból, sörlesztőből és vízből állították elő).

E gyártás céljából havonta jövedékiadó-bevallást nyújtott be az illetékes vámhivatalhoz, amelyben az általa gyártott italt a Kombinált Nomenklatúra (a továbbiakban: KN) 2203 vámtarifaszáma alá tartozó „sörök keverékének” és alkoholmentes italoknak minősítette, és a sörre előírt jövedékiadó-mértéket alkalmazta.

Az illetékes vámhivatal vezetője vitatta ezeket a bevallásokat azon okból, hogy a gyártott italt más, a sörtől eltérő erjesztett ital és alkoholmentes ital alapú italként a 2206 KN-kód alá kellett volna sorolni, és arra jövedéki adót kellett volna alkalmazni. A vámhivatal vezetője ezt azzal indokolta, hogy a köztes termék gyártásához felhasznált elsődleges összetevő a glükózzsirup és nem a maláta volt, illetve az, hogy e terméket tehát nem lehetett volna a 2203 KN-kód alá sorolni, amely a „malátából készült sörre” vonatkozik.

E jogvita keretében a felperest büntetőjogilag elmarasztalták amiatt, hogy megtevesztette a lengyel adóhatóságot az általa előállított ital jellegét illetően, ami az általa fizetendő jövedéki adó csökkenéséhez vezetett. A felperes ezt követően fellebbezést nyújtott be e határozattal szemben a kérdést előterjesztő bírósághoz.

Ez utóbbi számára annak meghatározásához, hogy a felperes bűncselekményt követett-e el, alapvető fontosságú annak megállapítása, hogy az általa gyártott italt jogosan minősítette-e a 2203 KN-kód alá tartozó „sörből” és nem alkoholos italokból álló keveréknek, vagy egy, a sörtől eltérő, más erjesztett ital és nem alkoholos ital alapú italról van szó.

Ilyen körülmények között a kérdést előterjesztő bíróság felfüggesztette az eljárást, és lényegében arra vár választ a Bíróságtól, hogy úgy kell-e értelmezni a 92/83 irányelv 2. cikkét, hogy valamely olyan köztes terméket, amelyet arra szánnak, hogy azt nem

alkoholos italokkal keverjék össze, és amelyet kevesebb malátázott összetevőt, mint nem malátázott összetevőt tartalmazó sörléből nyernek, és amelyhez az erjedési folyamatot megelőzően glükózsirupot adtak hozzá, a 2203 KN-kód alá tartozó „malátából készült sörnek” lehet-e minősíteni.

A Bíróság megállapítja, hogy a 92/83 irányelv 2. cikke nemcsak minden, a 2203 KN-kód („Malátából készült sör”) alá tartozó terméket sorol a „sör” minősítés alá, hanem minden, a sörnek a 2206 KN-kód („Más erjesztett ital pl.: almabor, körtebor, mézbor; erjesztett italok keverékei és erjesztett italok és alkoholmentes italok máshol nem említett keverékei”) alá tartozó, nem alkoholtartalmú italokkal való keverékét tartalmazó terméket is, feltéve hogy a termék mindkét esetben 0,5 térfogatszázalékot meghaladó tényleges alkoholtartalommal rendelkezik. Nem kétséges, hogy a vitatott termék – az alkoholt erjesztés útján nyert köztes alkoholtermék és alkoholmentes italok keveréke – nem sorolható a KN 2203 vámtarifaszám alá. Csak akkor minősíthető „sörnek”, ha az alkoholtartalmú köztes termék maga is a 2203 KN-kód értelmében vett, „malátából készült sörnek” minősíthető, tekintettel arra, hogy láthatóan nem vitatott az, hogy az említett végtermék alkoholtartalma 0,5 térfogatszázaléknál magasabb.

E tekintetben a Bíróság azt az állandó ítélkezési gyakorlatát alkalmazza, amely szerint az áruk tarifális besorolásának meghatározó feltételeit az áruk objektív jellemzői és tulajdonságai között kell keresni, amint azokat a KN vámtarifaszámának szövege, valamint a KN tekintetében a Bizottság, a Harmonizált Rendszert (HR) illetően pedig a Vámigazgatások Világszervezete határozza meg. Ahhoz, hogy a jelen ügyben a „malátából készült sörnek” való esetleges minősítést a köztes termék tekintetében meg lehessen állapítani, a Bíróság leszögezi, hogy természetesen az szükséges, hogy a maláta bekerüljön a termék összetételébe, de sem a KN, sem a HR magyarázó megjegyzése nem határozza meg annak százalékos mértékét. A magyarázó megjegyzés továbbá kifejezetten kimondja, hogy bizonyos nem malátázott gabonamennyiség felhasználható a sörlé készítéséhez, anélkül hogy megkövetelné, hogy e nem malátázott összetevők aránya alacsonyabb legyen, mint a malátázott összetevőké, és a glükózsirup hozzáadása nem tilos. Egyébiránt a magyarázó megjegyzés, amelynek nyelvi változatai eltérnek, kifejezetten elismeri annak lehetőségét, hogy a sörléhez az erjedés során aromaanyagokat adjanak hozzá, ami nem zárja ki *ipso facto* a vitatott terméket a „malátából készült sörnek” való minősítésből. Az is szükséges továbbá, hogy a termék objektív jellemzői és tulajdonságai, különösen az érzékszervi észlelés szempontjából megfeleljenek a sör jellemzőinek és tulajdonságainak. Mivel ténykérdésről van szó, a nemzeti bíróság feladata annak megállapítása, hogy a végtermék előállítása céljából alkoholmentes italokkal kevert köztes alkoholtartalmú termék megfelel-e a sörnek (különösen a vizuális hasonlóság vagy a sajátos íz alapján). A termék csak e feltételek teljesülése esetén tartozhat a 2203 KN-kód és a sör jövedéki adója alá.

2010. december 9-i Répertoire Culinaire ítélet (C-163/09, [EU:C:2010:752](#))

„92/83/EGK irányelv – Az alkohol és az alkoholtartalmú italok jövedéki adója szerkezetének összehangolása – 20. cikk, első franciabekezdés és 27. cikk, (1) bekezdés, e) és f) pont – Főzőbor, főzőportói és főzőkonyak”

A Répertoire Culinaire, londoni élelmiszer-nagykereskedő Franciaországból főzőbort, főzőportóit és főzőkonyakot hozott be, olyan alkoholokat, amelyekhez a gyártó sőt és borsot adott hozzá, így azok csak ételek készítéséhez használhatók fel, és italként nem fogyaszthatók.

A brit adóhatóság mindazonáltal úgy vélte, hogy e termékekre az alkoholt terhelő jövedéki adót kell kivetni, következésképpen a behozatalkor lefoglalta ezt az árut.

A Répertoire Culinaire ezen áruk kiadása kapcsán vitában áll a brit hatóságokkal.

Mivel a Bíróságnak a 2008. június 12-i Gourmet Classic ítéletben (C-458/06, EU:C:2008:338) már volt alkalma kimondani, hogy a főzőbor jövedékiadó-köteles, a kérdést előterjesztő bíróság az első kérdésével arra kérte a Bíróságot, hogy pontosítsa, hogy a 92/83 irányelv 20. cikkének első franciabekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy az „etil-alkohol” e rendelkezésben szereplő meghatározása alkalmazandó a főzőborra és a főzőportóira, és vizsgálja felül jogi értékelését ebben az ügyben.

A harmadik kérdés a főzőalkohol adómentessége megfelelő jogalapjának meghatározására irányult.

Negyedik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság arra vár választ, hogy milyen kötelezettségei adódnak a behozatali tagállamnak amiatt, hogy a főzőalkoholok az előállítás államában jövedékiadó-mentességet élveztek, mielőtt az Unióban forgalomba hozták volna őket.

Végül a második kérdés arra irányult, hogy melyek a mentesség alkalmazásának részletes szabályai abban az esetben, ha a tagállam a jövedékiadó-visszatérítési rendszert választotta. Valójában az Egyesült Királyság csak rendkívül szigorú feltételek mellett nyújtja ezt a visszatérítést.

A Bíróság először is úgy ítéli meg, hogy a 92/83 irányelv 20. cikkének első franciabekezdését úgy kell értelmezni, hogy az „etil-alkohol” e rendelkezésben szereplő fogalma kiterjed a főzőborra és a főzőportóira.

Az a körülmény, hogy a főzőbor és a főzőportói önmagában a 2587/91 rendelettel módosított 2658/87 rendelet mellékletét képező Kombinált Nómenklatúra 21. árucsoportjába tartozó élelmiszer-készítményeknek minősülnek, és italként való fogyasztásra alkalmatlanok, nem befolyásolja az említett rendelkezésnek az azokban található etil-alkoholra való alkalmazhatóságát.

Másodszor, a Bíróság megállapítja, hogy az élelmiszerek előállítása során felhasznált főzőbor, a főzőportói és a főzőkonyak harmonizált jövedéki adó alóli mentessége a 92/83 irányelv 27. cikke (1) bekezdésének f) pontján alapul.

Az ilyen termékek csak akkor tartozhatnak az említett irányelv 27. cikke (1) bekezdése e) pontjának hatálya alá, ha azokat élelmiszerek és alkoholmentes italok előállítására szolgáló aromák előállítására használnák.

Harmadszor, a 92/83 irányelv rendelkezéseinek egységes alkalmazása megköveteli, hogy főszabály szerint a többi tagállamnak is el kell fogadnia, hogy valamely termék jövedéki adó alá tartozik-e, illetve adómentes valamely tagállamban. Az ezzel ellentétes értelmezés veszélyeztetné az említett irányelv által követett cél megvalósítását, és akadályozhatná az áruk szabad mozgását.

Így abban az esetben, ha az olyan termékeket, mint a főzőbor, főzőportói és főzőkonyak – amelyeket nem tekintettek a 92/83 irányelv szerinti jövedéki adó alá tartozónak, vagy ez alól mentesítettek, és fogyasztásra bocsátottak abban a tagállamban, ahol előállították őket – egy másik tagállamban kívánják kereskedelmi forgalomba hozni, e másik tagállamnak e termékeket ugyanúgy kell kezelnie a területén, kivéve ha valós, objektív és ellenőrizhető körülmények azt mutatják, hogy az első tagállam nem helyesen alkalmazta ezen irányelv rendelkezéseit, illetve hogy annak 27. cikke (1) bekezdése szerint a mentességek területén esetlegesen felmerülő mindennemű csalás, adókikerülés vagy visszaélés megelőzése, valamint a mentességek helyes és közvetlen alkalmazásának biztosítása céljából intézkedések elfogadása indokolt.

Végül negyedszer a Bíróság úgy határozott, hogy a 92/83 irányelv 27. cikke (1) bekezdésének f) pontját akként kell értelmezni, hogy az e rendelkezésben foglalt mentesség alkalmazását csak abban az esetben köthetik a nemzeti szabályozás által előírt feltételek, azaz a visszatérítési igény benyújtására jogosult személyek korlátozásához, az ilyen kérelem benyújtására vonatkozó négy hónapos határidőhöz és a visszatérítés minimális összegének rögzítéséhez, ha valós, objektív és ellenőrizhető körülmények igazolják, hogy e feltételek szükségesek az említett mentesség helyes és közvetlen alkalmazásának, valamint a csalások, adókikerülések vagy visszaélések megelőzésének biztosításához. A kérdést előterjesztő bíróságra hárul annak vizsgálata, hogy erről van-e szó az e szabályozásban előírt feltételek esetében.

Ugyanis egyrészt a főszabály az említett irányelv 27. cikkének (1) bekezdésében szabályozott termékek mentessége, és annak megtagadása jelenti a kivételt, másrészt pedig a tagállamoknak ugyanezen rendelkezésben biztosított joga, hogy megállapítsák a feltételeket annak érdekében, hogy biztosítsák az ilyen mentességek helyes és közvetlen alkalmazását és mindennemű csalás, adókikerülés vagy visszaélés megelőzését, nem veszélyeztetheti az e rendelkezésben előírt mentesítési kötelezettség feltétlen jellegét.

2007. április 19-i Profisa ítélet (C-63/06, [EU:C:2007:233](#))

„92/83/EGK irányelv – Az alkohol és az alkoholtartalmú italok jövedéki adója szerkezetének összehangolása – A 27. cikk (1) bekezdésének f) pontja – Alkoholtartalmú csokoládétermékek – Harmonizált jövedéki adó alóli mentesség”

Az UAB Profisa etilalkoholt tartalmazó csokoládétermékek litvániai importőre a 92/83 irányelv szerinti mentességet kért.

A litván vámhatóság azzal az indokkal tagadta meg a Profisa számára az említett mentességet, hogy habár a jövedéki adóról szóló litván törvény mentesíti a jövedéki adó alól a csokoládétermékek előállítására szánt etilalkoholt, nem teszi lehetővé az ilyen mentességet a behozott csokoládétermékek esetében.

A Profisa e határozatot megtámadta az elsőfokú közigazgatási bíróság előtt, amely elutasította a keresetét. A Profisa ezt követően fellebbezést nyújtott be a Vyriausiasis administracinis teismashoz (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Litvánia), amely – a 92/83 irányelv 27. cikke (1) bekezdése f) pontjának litván nyelvi változata, amely alapján a litván törvényt szövegezték – és e jogszabály többi változata közötti eltérés miatt előzetes döntéshozatal iránti kérelmet terjesztett a Bíróság elé.

A Bíróság emlékeztet állandó ítélezési gyakorlatára, amely szerint a közösségi jog rendelkezései egységes alkalmazásának, és ebből következően egységes értelmezésének szükségessége kizárja azt, hogy egy rendelkezés szövegét kétség esetén egyik változatának alapulvételével elszigetelten vizsgálják, és éppen azt követeli meg, hogy a más hivatalos nyelveken elfogadott változatok fényében értelmezzék és alkalmazzák azt.

A 92/83 irányelv 27. cikke (1) bekezdésének f) pontja arra kötelezi a tagállamokat, hogy mentesítsék a harmonizált jövedéki adó alól az élelmiszerek előállítása során közvetlenül vagy közvetve felhasznált alkoholt és alkoholtartalmú italokat, feltéve azonban, hogy ez utóbbiak a csokoládék esetében nem tartalmazznak 100 kilogrammonként több mint 8,5 liter tiszta alkoholt, és minden más esetben 100 kilogrammonként legalább 5 liter tiszta alkoholt. E szöveg egyetlen eleme sem vonatkozik – a litván nyelvi változat kivételével – arra a helyre, ahol az alkoholt az érintett termék előállítása során felhasználják.

A közösségi szövegek egyes nyelvi változatai közötti eltérés esetén a szóban forgó rendelkezést azon szabályozás általános rendszerére és céljára tekintettel kell értelmezni, amelynek az a részét képezi.

A jelen ügyben a 92/83/EGK tanácsi irányelv 27. cikke (1) bekezdésének f) pontját úgy kell értelmezni, hogy az a tagállamokat arra kötelezi, hogy mentesítsék a harmonizált jövedéki adó alól az Unió vámterületére behozott, közvetlen fogyasztásra szolgáló csokoládétermékekben lévő etilalkoholt, amennyiben a csokoládétermék alkoholtartalma nem haladja meg a 8,5 litert 100 kilogrammonként.

Az etilalkoholnak a gyártás során történő felhasználási helye e tekintetben nem releváns.

2000. június 29-i Salumets és társai ítélet (C-455/98, [EU:C:2000:352](#))

Adórendelkezések – Jogszabályok harmonizálása – Forgalmi adó – Közös hozzáadottértékadó-rendszer – Adóalap – Hatodik irányelv – Behozatali adó – Hatály – Etilalkohol csempészet útján való behozatala

Az alapeljárás a finn vámhatóság és az etilalkohol-csempészet miatt eljárás alá vont természetes személyek között folyt.

Az alperesek a kábítószer-behozatalra vonatkozó ítélkezési gyakorlatra hivatkozva azt állították, hogy nem tartoznak a jövedékiadó-irányelvek hatálya alá, amely ítélkezési gyakorlat szerint semmilyen vám- vagy forgalmiadó-tartozás nem keletkezhet kábítószeres jogellenes behozatalából vagy szállításából azon termékeken kívül, amelyek a közösségi jog hatálya alá tartoznak, mivel orvosi vagy tudományos célokra történő felhasználás céljából jogszerű és ellenőrzött gazdasági forgalom részét képezik.¹

A finn kormány, valamint az észrevételeket előterjesztő tagállamok kormányai ezzel szemben azokra az ítéletekre hivatkoztak, amelyekben a Bíróság úgy ítélte meg, hogy rendes körülmények között héát kell fizetni, ha a csalárd módon forgalmazott áruk versenyeznek jogszerű forgalomban forgalmazott olyan termékekkel, mint a hamisított parfümök,² a szerencsejátékok illegális szervezése³ vagy informatikai rendszerek jogellenes kivitele.⁴

Az e jogvitában eljáró finn bíróság többek között azt kérdezte a Bíróságtól, hogy a 92/12 és a 92/83 irányelv rendelkezései alkalmazandók-e az etilalkohol harmadik országból származó csempészése útján történő behozatalra. Különösen azt a kérdést tette fel, hogy az etilalkohol csalárd behozatalát így nem lehet-e a kábítószeres tiltott értékesítésére és hamis pénz behozatalára irányuló ügyletekkel azonos módon kezelni.

A Bíróság először is pontosítja, hogy habár az olyan áruk jogellenes behozatala vagy értékesítése, amelyek jellegüknél vagy sajátos jellemzőiknél fogva nem hozhatók jogszerűen forgalomba, és nem integrálhatók a gazdasági körforgásba, mint például a kábítószeres vagy a hamis pénz, nem tartozik a közösségi szabályozás alapján rendszeresen fizetendő adók vagy vámok hatálya alá – azon eseteken kívül, amikor kizárt minden verseny a jogszerű gazdasági ágazat és valamely jogellenes ágazat között –, a jogszerű és

¹ Az alapeljárás alperesei az 1981. február 5-i Horvath ítéletre (50/80, [EU:C:1981:34](#)) hivatkoznak; 1982. október 26-i Wolf ítélet (221/81, [EU:C:1982:363](#)); 1984. február 28-i Einberger ítélet (294/82, [EU:C:1984:81](#)); 1988. július 5-i Mol ítélet (269/86, [EU:C:1988:359](#)); 1988. július 5-i Vereniging Happy Family Rustenburgerstraat ítélet (289/86, [EU:C:1988:360](#)). Ezt az ítélkezési gyakorlatot megerősítették és kiterjesztették a hamis pénz behozatalára vonatkozó ügyekben (1990. december 6-i Witzemann ítélet [C-343/89, [EU:C:1990:445](#)]).

² 1998. május 28-i Goodwin és Unstead ítélet (C-3/97, [EU:C:1998:263](#)).

³ 1998. június 11-i Fischer ítélet (C-283/95, [EU:C:1998:276](#)).

⁴ Az 1993. augusztus 2-i Lange-ügyben hozott ítélet (C-111/92, [EU:C:1993:345](#)).

a jogellenes ügyletek általános megkülönböztetése ellentétes az adósemlegesség elvével.

Ami a harmadik országból csempészet útján behozott etilalkoholról illeti, ezen áru forgalmazása nem tilos annak jellege vagy sajátos jellemzői miatt. Az etilalkohol nem tekinthető a gazdasági körforgásból kizárt terméknek sem, mivel verseny alakulhat ki a csempészet útján behozott és a jogszerű forgalomban teljesített ügyletek tárgyát képező termékek között, amennyiben létezik olyan jogszerű alkoholpiac, amelyre a csempészett termékek éppenhogy bekerülnek.

Következésképpen a 92/12 és a 92/83 irányelvet úgy kell értelmezni, hogy az adóztathatóságra és az adótartozásra vonatkozó rendelkezéseik az etilalkoholnak a Közösség vámterületére harmadik országból származó csempészzel történő behozatalára is alkalmazandók.

2.2 Az alkoholtartalmú italokra alkalmazandó jövedéki adók szerkezete

1999. június 17-i Socridis ítélet (C-166/98, [EU:C:1999:316](#))

„Belső adó – Az EK-Szerződés 95. cikke (jelenleg, módosítást követően EK 90. cikk) – 92/83/EGK és 92/84/EGK irányelv – A bor és a sör eltérő adóztatása,

A Société critouridienne de distribution (Socridis) kérte a sör után 1993 májusa és decembere között általa fizetendő jövedéki adó alóli mentességet. E tekintetben azt állította, hogy a 92/83 és a 92/84 irányelv ellentétes az EK-Szerződés 95. cikke (később, módosítást követően EK 90. cikk) második bekezdésével, mivel álláspontja szerint azok olyan adózási szabályozást vezetnek be, amely a bortermelést a sörtermeléssel szemben közvetetten előnyben részesítő hátrányosan megkülönböztető és versenyellenes gyakorlatot tesz lehetővé.

E tekintetben a felperes azt állította, hogy a jövedéki adóknak a 92/83 és 92/84 irányelvek által történő harmonizációját megelőzően a bor és a sör franciaországi adóztatása közös alapon (űrtartalom) és hasonló adókulcsok alapján történt (19,50 francia frank [FRF]/hl [kb. 3 euró/hl] a sörre és 22 FRF/hl [kb. 3,35 euró/hl] a borra). A Bíróság álláspontja szerint a fent említett irányelvek a sör esetében 1,87 euró/hl jövedéki adómértéket állapítottak meg, míg a bor esetében az adóztatás kizárólag az űrtartalom alapján, 0%-os minimumkulccsal történt.

Mivel ezek az irányelvek eltérő szerkezetet és eltérő jövedékiadó-mértékeket állapítottak meg a bor és a sör tekintetében, az eredmény a nemzeti szintű adóztatásban olyan különbséget eredményezett, amely diszkriminációnak minősült. Az ezen irányelvek által elérni kívánt harmonizáció az érintett tagállamban egyrészt a sör adóztatási részletszabályainak megváltoztatását vonta maga után az alkoholtartalom kritériumának

bevezetésével, másrészt a sörnek a borra alkalmazottnál lényegesen magasabb adóztatását eredményezte.

A kérdés tehát az volt, hogy az irányelvek által engedélyezett ilyen hátrányos megkülönböztetés nem ellentétes-e az EK-Szerződés 95. cikkével (később, módosítást követően EK 90. cikk), és ha igen, ez a megállapítás nem érinti-e az irányelvek érvényességét. A kérdést előterjesztő bíróság ezért azt kérte a Bíróságtól, hogy az EK-Szerződés 95. cikke (később, módosítást követően EK 90. cikk) fényében vizsgálja meg e két irányelv érvényességét.

A Bíróság úgy ítélte meg, hogy a 92/83 és a 92/84 irányelv arra korlátozódik, hogy a tagállamokat arra kötelezze, hogy minimális jövedéki adót alkalmazzanak a sörre. Következésképpen a tagállamok továbbra is kellő mérlegelési mozgásterrel rendelkeznek ahhoz, hogy a bor és a sör adóztatása között olyan viszonyt állapítsanak meg, amely kizárja a nemzeti termelésnek az EK-Szerződés 95. cikke (később, módosítást követően EK 90. cikk) szerinti védelmét.

A közösségi jogalkotónak a 92/83 irányelv és a 92/84 irányelv elfogadásával nem az volt a célja, hogy a bor adóztatását a sör adóztatásához közelítse. Az EK-Szerződés 99. cikkében (jelenleg EK 93. cikk) kifejezetten ráruházott hatáskörök alapján és a belső piac létrehozásának és működésének biztosítása érdekében a Tanács egyrészt a borokat terhelő jövedéki adóra vonatkozó nemzeti jogszabályok, másrészt a sör jövedéki adójára vonatkozó nemzeti jogszabályok közelítésére törekedett. Ezenkívül a közösségi intézményeknek lehetőségük van arra, hogy valamely területet csak fokozatosan harmonizáljanak, vagy a nemzeti jogszabályokat szakaszosan közelítsék egymáshoz. Ennélfogva nem összeegyeztethetetlen az EK-Szerződés 99. cikkével (később EK 93. cikk) az említett irányelvek Tanács általi elfogadása, amelyek arra korlátozódnak, hogy előírják a tagállamok számára a minimális jövedéki adó alkalmazásának kötelezettségét a sörre.

2009. április 2-i Gluckauf Brauerei ítélet (C-83/08, [EU:C:2009:228](#))

„A jövedéki adók szerkezetének összehangolása – 92/83/EGK irányelv – A 4. cikk (2) bekezdése – Más sörfőzdektől jogi és gazdasági szempontból független kisüzemi sörfőzde – A jogi függetlenség és a gazdasági függetlenség kritériumai – Közvetett befolyás lehetősége”

A Gluckauf sörfőzdet üzemeltető társaság. A Gluckauf üzletrészeivel 3%-ban a Menz GmbH, 48%-ban pedig az Innstadt rendelkezik. Ez utóbbi társaság részesedései 30,7%-ban a Menz GmbH, 49%-ban pedig az Ottakringer társaság kezében vannak. Az Ottakringer pedig a Getränke Holding AG leányvállalata, amelynek részesedései 65%-ban a Wenckheim családot, 16%-ban pedig a Menz családot illetik meg.

A Hauptzollamt (fővámhivatal, Németország) először az Innstadttól és az Ottakringertől független sörfőzdeként minősítette a Gluckaufot, és a nemzeti szabályozásnak megfelelően a sörre vonatkozóan kedvezményes jövedékiadó-mértéket alkalmazott. A Hauptzollamt (fővámhivatal) azonban ezt követően megállapította, hogy a Gluckauf

gazdaságilag függ az Ottakringertől, és utólagos adómegállapításról szóló határozatban követelte tőle a kedvezményes jövedékiadó-mérték és az általános adómérték alapján megállapított jövedéki adó összege közötti különbséget.

Sikertelen panaszt követően a Glückauf keresetet nyújtott be az említett utólagos adómegállapításról szóló határozattal szemben a kérdést előterjesztő bírósághoz, a Thüringer Finanzgerichthez (tűringiai pénzügyi bíróság, Németország). Arra hivatkozott, hogy a gazdasági függetlenség kritériumát, amely lehetővé teszi a 92/83 irányelv 4. cikkének (2) bekezdése értelmében vett „kisüzemi sörfőzde” minősítést, az ezen irányelv által követett célra és az érintett társaságok piaci magatartására tekintettel kell értelmezni. A gazdasági függőség ugyanis a jelen esetben csak akkor állapítható meg, ha harmadik fél közös részesedése révén összekapcsolt vállalkozások a piacon azt a benyomást keltik, és úgy járnak el, mintha egy vállalkozást alkotnának.

A nemzeti bíróság úgy határozott, hogy felfüggeszti az eljárást, hogy érdemben megkérdezze a Bíróságtól, hogy a sörre vonatkozó kedvezményes jövedékiadó-mérték alkalmazása esetén a 92/83 irányelv 4. cikkének (2) bekezdésében szereplő feltételt – amely szerint a sörfőzdeknek jogi és gazdasági szempontból függetlennek kell lennie minden más sörfőzdetől – úgy kell-e értelmezni, hogy a jogi szempontból egymástól független sörfőzdek közötti gazdasági függetlenség ismérve kizárólag e sörfőzdek piaci magatartására vonatkozik, vagy pedig nem valósul meg, ha valamely személynek ténylegesen lehetősége van befolyást gyakorolni az említett sörfőzdek gazdasági tevékenységére.

A Bíróság azt válaszolja, hogy a 92/83 irányelv 4. cikkének (2) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az a helyzet, amely a részesedésekre és a szavazati jogokra tekintettel strukturális kapcsolatokkal jellemezhető, és arra vezet, hogy a több érintett sörfőzdekben vezető tisztséget betöltő egyazon személy – a tanúsított magatartásától függetlenül – képes befolyást gyakorolni azok kereskedelmi döntéseinek meghozatalára, kizárja, hogy e sörfőzdeket gazdasági szempontból egymástól függetlennek lehessen tekinteni.

A 92/83 irányelv ugyanis azt kívánja elkerülni, hogy a sörre vonatkozó jövedékiadó-kedvezmény előnyét olyan sörfőzdeknek adják meg, amelyek mérete és gyártási kapacitása a belső piaci verseny torzulásának forrása lehet. E feltételek mellett az említett irányelv 4. cikkének (2) bekezdésében meghatározott jogi függetlenség és gazdasági függetlenség ismérve azt hivatott biztosítani, hogy a sörfőzdek közötti gazdasági és jogi függőség minden formája a – sörre vonatkozó kedvezményes jövedékiadó-mérték által megtestesített – adókedvezményből való kizáráshoz vezessen.

A fenti összefüggésben a 92/83 irányelv 4. cikke (2) bekezdésének értelmében vett, „minden más sörfőzdetől jogi és gazdasági szempontból független” sörfőzde fogalma maga után vonja annak vizsgálatát, hogy az érintett sörfőzdek között fennáll-e olyan jogi függőségi kapcsolat – többek között azok ügyvezetése vagy a társasági részesedésekkel vagy szavazati jogokkal való rendelkezés szintjén –, illetve olyan gazdasági függőségi

kapcsolat, amely hatással van az említett sörfőzdék azon képességére, hogy önálló kereskedelmi döntéseket hozzanak.

Ezenfelül a függetlenség ismervének célja annak biztosítása, hogy az említett kedvezményes jövedékiadó-mérték valóban azon sörfőzdéknek jelentsen előnyt, amelyeknek a mérete számukra hátrányt jelent, és ne azoknak, amelyek valamely csoporthoz tartoznak. E feltételek mellett annak érdekében, hogy a 92/83 irányelv 4. cikkének (2) bekezdése kizárólag a ténylegesen jogi és gazdasági szempontból független sörfőzdék esetében legyen alkalmazható, ügyelni kell arra, hogy a függetlenség feltételét ne kerüljék meg tisztán formai indokokkal, többek között az olyan különböző, egymástól állítólagosan független kisüzemi sörfőzdék közötti jogi konstrukciókhoz folyamodva, amelyek a valóságban olyan gazdasági csoportot alkotnak, amelyeknek a termelése meghaladja a 92/83 irányelv 4. cikkében rögzített mértéket.

Az érintett sörfőzdék piaci magatartásának a gazdasági függetlenségük meghatározására gyakorolt esetleges hatását illetően egyrészt azt is meg kell említeni, hogy a 92/83 irányelv (4) cikkének (2) bekezdése anélkül utal a sörfőzdék jogi és gazdasági szerkezetére, hogy kifejezetten hivatkozna azok piaci magatartására. Egyébiránt a sörfőzdék eltérő piacokon, eltérő áruválasztékkal való jelenléte nem enged arra következtetni, hogy az említett sörfőzdék egymástól gazdasági szempontból függetlenek lennének, e körülmény ugyanis – éppen ellenkezőleg – olyan csoportszinten elhatározott szándékos stratégia megnyilvánulása is lehet, amelynek célja a csoporton belüli verseny elkerülése vagy mérséklése.

2015. június 4-i Brasserie Bouquet ítélet (C-285/14, [EU:C:2015:353](#))

„Előzetes döntéshozatal iránti kérelem – Adózás – 92/83/EGK irányelv – Jövedéki adó – Sör – 4. cikk – Független kisüzemi sörfőzdék – Kedvezményes jövedékiadó-mérték – Feltételek – Nem licencia alapján történő működés – Valamely harmadik felet megillető és általa engedélyezett gyártási eljárás alapján történő termelés – E harmadik személy védjegyeinek engedélyezett használata”

Egy francia vállalkozás, a Brasserie Bouquet, saját maga által előállított sört értékesített. Sörgyártási tevékenységét az ICO 3B SAR-rel kötött „Cercle des 3 brasseurs-höz” való csatlakozásról szóló szerződés alapján végezte, amely lehetővé tette számára a „Les 3 brasseurs” márkanevek és cégnév, valamint ez utóbbi társaság *know-how-jának* használatát.

A Bíróságnak a nemzeti szabályozásban a független kisüzemi sörfőzdékre vonatkozóan előírt kedvezményes jövedékiadó-mérték alkalmazásának a vámhatóság általi elutasításával kapcsolatos jogvita keretében előzetes döntéshozatal céljából lényegében azt kellett meghatároznia, hogy a kedvezményes jövedékiadó-mérték sörre való alkalmazása szempontjából lényegében nem teljesül a 92/83 irányelv 4. cikkének (2) bekezdésében előírt azon feltétel, amely szerint a sörfőzde nem gyárthatja a sörét

licencia alapján, ha az érintett sörfőzde az ilyen tagsági megállapodásnak megfelelően állítja elő a sörét.

E kérdés megválaszolása érdekében a Bíróság megállapítja, hogy a kedvezményes jövedékiadó-mérték sörre való alkalmazása tekintetében a 92/83 irányelv 4. cikkének (2) bekezdésében foglalt, a sörfőzde nem licencia alapján való működésére vonatkozó feltétel nem teljesül akkor, ha az érintett sörfőzde a számára valamely harmadik fél védjegyeinek és gyártási eljárásának használatát engedélyező szerződésnek megfelelően állítja elő a sörét.

A 92/83 irányelv ugyanis azt kívánja elkerülni, hogy a sörre vonatkozó jövedékiadó-kedvezmény előnyét olyan sörfőzdeknek adják meg, amelyek mérete és gyártási kapacitása a belső piaci verseny torzulásának forrása lehet.

Következésképpen a 92/83 irányelv 4. cikkének (2) bekezdése azt követeli meg, hogy azon kisüzemi sörfőzdek, amelyek éves sörtermelése nem éri el a 200 000 hektolitert, valóban függetlenek legyenek minden más sörfőzdetől úgy jogi és gazdasági szerkezetük vonatkozásában, mint termelési szerkezetük tekintetében azáltal, hogy minden más sörfőzde telephelyétől fizikailag elkülönült telephelyet használnak, és nem licencia alapján termelnek.

A nem licencia alapján való működés így az annak biztosítására irányuló feltételek egyike, hogy az érintett kisüzemi sörfőzde valóban független legyen minden más sörfőzdetől. Ebből következik, hogy a „licencia alapján” való működés fogalmát oly módon kell értelmezni, hogy az magában foglalja a sör bármilyen típusú engedély alapján történő előállítását, amiből pedig az következik, hogy az említett kisüzemi sörfőzde nem független teljes mértékben attól a harmadik féltől, amelytől ezt az engedélyt kapta. Ez a helyzet áll fenn e harmadik felet megillető szabadság hasznosítására és védjegyének vagy gyártási eljárásának használatára vonatkozó engedély esetében.

2014. április 10-i Bizottság kontra Magyarország ítélet (C-115/13, [EU:C:2014:253](#))

„Tagállami kötelezettségszegés – Az alkohol és az alkoholtartalmú italok jövedéki adója – 92/83/EGK irányelv – A jövedékiadó-mérték meghatározása – Etilalkoholnak szeszfőzdeben történő, 0%-os jövedékiadó-mérték alá tartozó bérfőzése – Etilalkohol magánszemélyek által történő előállításának jövedékiadó-mentessége”

Az uniós jog, azaz a Bulgária és Románia csatlakozásának feltételeiről szóló okmánnyal (HL 2005. L 157., 203. o.) módosított 92/83 irányelv és a 92/84 irányelv arra kötelezi a tagállamokat, hogy az etilalkoholra olyan jövedéki adót alkalmazzanak, amelynek minimális összege a boron és sörön kívüli alkoholtartalmú italok esetében a tiszta alkohol egy hektoliterére 550 euró. Magyarország azonban jogosult kedvezményes jövedékiadó-mértéket alkalmazni a gyümölcstermesztők által szállított gyümölcsökből előállított és a gyümölcstermesztők személyes fogyasztására szánt alkoholra. A

kedvezményes adómérték ugyanakkor nem lehet alacsonyabb az alkohol jövedéki adója általános nemzeti mértékének 50%-ánál. Egyébiránt alkalmazása évente és gyümölcstermesztő háztartásonként legfeljebb 50 liter alkoholra korlátozódik.

A magyar szabályozás úgy rendelkezett, hogy a gyümölcstermesztő megbízásából szeszfőzdében előállított párlatok jövedéki adója (bérlepárlás) évi 50 literig 0 forintban került megállapításra, ami teljes adómentességet jelentett. Ráadásul a magánszemély által saját szeszfőzdében előállított párlat évente legfeljebb 50 liter mennyiségig mentes volt a jövedéki adó alól, amennyiben e párlatot a háztartás személyes fogyasztására szánják.

Ezeket a kedvezményes rendszereket alapvetően a „pálinka” (gyümölcsből előállított párlat) termelésének hagyományos jellege motiválta.

A Bizottság, mivel úgy ítélte meg, hogy Magyarország nem tartotta tiszteletben az alkoholtartalmú italok jövedéki adójára vonatkozó uniós szabályokat, kötelezettségszegés megállapítása iránti keresetet indított a Bíróság előtt. A Bizottság szerint az uniós jog rendelkezései egyáltalán nem tesznek lehetővé semmilyen, a magánlepárlásra vonatkozó mentességi rendszert, és azokkal ellentétes a bérlepárlásra vonatkozó nulla százalékos adókulcs megállapítása.

A Bíróság megállapítja, hogy az alkoholtartalmú italok jövedéki adójáról szóló 92/83 irányelv meghatározza azokat az eseteket, amikor ezek az italok jövedékiadó-mentesek vagy kedvezményes jövedékiadó-mérték alá tartozhatnak. Az irányelv tehát nem hatalmazza fel a tagállamokat arra, hogy olyan preferenciális szabályokat vezessenek be, amelyek alkalmazási köre meghaladja az uniós jogalkotó által megengedett mértéket. A Bíróság ezt követően megállapítja, hogy a magyar szabályozás, amely évi 50 liter értékig teljes mentességet biztosít a gyümölcstermesztők által szállított gyümölcsökből előállított párlat tekintetében, meghaladja az irányelv által Magyarország számára megengedett 50%-os maximális csökkentést. Hasonlóképpen ellentétesek az irányelvvel azok a nemzeti szabályok, amelyek mentesítik a jövedéki adó alól a magánszemélyek által előállított párlatot, mivel az nem ír elő ilyen kivételt az általános adómérték alól.

Ezenkívül a Bíróság választ ad az alperes kormány azon kettős érvére, amely szerint a párlat előállítása szezonális hagyomány, és hogy az ilyen hagyomány megőrzése a magyar kormány alapvető célkitűzésének minősül, valamint arra az érvre, amely szerint a kisebb mennyiségű párlat jövedékiadó-mentességének ugyanazon gyakorlata létezik más tagállamokban. E tekintetben a nemzeti hagyományok nem fogadhatók el általános jelleggel az irányelv kötelező szabályaitól való diszkrecionális eltérés igazolására.

A Bíróság így megállapítja, hogy Magyarország nem teljesítette az alkoholtartalmú italok jövedéki adójára vonatkozó uniós jogszabályokból eredő kötelezettségeit.

2004. október 5-i Bizottság kontra Görögország ítélet (C-475/01, [EU:C:2004:585](#))

„Tagállami kötelezettségszegés – Az EK 90. cikk első bekezdésének megsértése – Az alkoholra és az alkoholtartalmú italokra kivetett jövedéki adók – Az ouzóra a többi alkoholtartalmú italhoz képest alacsonyabb mérték alkalmazása – Ezen adómérték összeegyeztethetősége olyan irányelvvel, amelyet az EK 230. cikkben meghatározott határidőn belül nem támadtak meg”

A 92/83 irányelv kedvezményes jövedékiadó-mértéket írt elő bizonyos terméktípusokra, köztük az ouzóra (23. cikk, 2. pont). Az irányelvet a görög jogrendbe átültető törvény a jövedéki adó alapmértékét körülbelül 294 000 görög drachmában (GRD) (körülbelül 860 euró) állapította meg tiszta alkohol 100 literenként. Az ouzo tekintetében az általános mértéket 50%-kal csökkentették (körülbelül 147 000 GRD [körülbelül 430 euró]/száz liter tiszta alkohol).

A Bizottság úgy ítélte meg, hogy ez a különbség összeegyeztethetetlen az EK-Szerződés 90. cikkében foglalt azon tilalommal, hogy más tagállamok termékeire a hasonló jellegű belső termékekre alkalmazottnál magasabb adót vessenek ki, és kötelezettségszegés megállapítása iránti eljárást indított.

Ebben az ítéletben a Bíróság elutasítja a Bizottság keresetét. Először is emlékeztet arra, hogy Görögország azáltal, hogy az ouzóra alacsonyabb mértéket állapított meg, a 92/83 irányelv 23. cikkének 2. pontjára támaszkodott, és annak megfelelően járt el. Ekképpen a Bizottság keresete, amely közvetlenül arra vonatkozik, hogy vitatja a Görögország által az ouzóra ezen az alapon alkalmazott, számára engedélyezett jövedékiadó-mértéket, közvetve e rendelkezés jogszerűségét is vitatja. E tekintetben a Bíróság arra emlékeztet, hogy a közösségi intézmények jogi aktusait főszabály szerint megilleti a jogszerűség vélelme, és ennél fogva mindaddig joghatásokat váltanak ki, amíg azokat vissza nem vonják, megsemmisítés iránti kereset alapján meg nem semmisítik, illetve előzetes döntéshozatal iránti kérelem vagy jogellenességi kifogás következtében nem nyilvánítják érvénytelennek.

Azok a jogi aktusok, amelyek olyannyira nyilvánvalóan súlyos szabálytalanságot hordoznak magukban, amit a közösségi jogrend nem tűr el, olyannak tekintendők, amelyek semmilyen, még átmeneti joghatást sem váltottak ki, azaz azokat jogilag nem létezőnek kell tekinteni. Ez a kivétel olyan két alapvető, bár néha egymással szembenálló követelmény közötti egyensúly fenntartását célozza, amelynek meg kell felelnie a jogrendszernek, nevezetesen a jogviszonyok stabilitásának és a jogszerűség tiszteletben tartásának.

A Közösség intézményei által hozott jogi aktusok nem létező jellegének megállapításához fűződő következmények súlyossága a jogbiztonság igényéből fakadóan megköveteli, hogy erre kizárólag szélsőséges körülmények között kerülhessen sor.

Márpedig a 92/83 irányelv sem összességében, sem 23. cikkének (2) bekezdése vonatkozásában nem tekinthető nem létező jogi aktusnak. Ezt az irányelvet nem vont

vissza a Tanács sem, és a Bíróság sem semmisítette meg vagy nyilvánította érvénytelennek 23. cikkének (2) bekezdését. Ilyen feltételek mellett a 92/83 irányelv 23. cikkének (2) bekezdése a jogszerűség vélelmét élvező joghatásokat fejt ki.

A Bíróság ebből azt a következtetést vonja le, hogy nem szegi meg a közösségi jogból eredő kötelezettségeit az a tagállam, amely arra szorítkozott, hogy hatályban tartsa a 92/83 irányelv 23. cikke alapján elfogadott olyan nemzeti szabályozást, amely bizonyos terméktípusokra kedvezményes jövedékiadó-mérték alkalmazását teszi lehetővé, és amely e cikkel összeegyeztethető.

3. Az energiatermékek jövedéki adójának harmonizációja

3.1 Az energiatermékekre kivetett jövedéki adók hatálya

2015. június 4-i Kernkraftwerke Lippe-Ems ítélet (C-5/14, [EU:C:2015:354](#))

„Előzetes döntéshozatal – EUMSZ 267. cikk – Az alkotmányosság vizsgálatára irányuló közbenső eljárás – Annak vizsgálata, hogy valamely nemzeti jogszabály megfelel-e mind az uniós jognak, mind pedig az érintett tagállam alkotmányának – A nemzeti bíróság azon lehetősége, hogy előzetes döntéshozatal iránti kérelmet terjesszen a Bíróság elé – A hasadóanyag felhasználására kivetett adó beszedését előíró nemzeti szabályozás – 2003/96/EK és 2008/118/EK irányelv – EUMSZ 107. cikk – EAK 93., EAK 191. és EAK 192. cikk”

2010-ben Németország elfogadta a hasadóanyag-adóról szóló törvényt (Kernbrennstoffsteuergesetz). E törvény a 2011. január 1-jétől 2016. december 31-ig terjedő időszakra adót vezet be a hasadóanyag kereskedelmi célú villamosenergia-termeléshez való felhasználására, amelyet az atomerőművek üzemeltetőinek kell megfizetniük.

Kernkraftwerke Lippe-Ems, amely a lingeni (Németország) Emsland atomerőművet üzemelteti, és 2011 júniusában erőműve atomreaktorában üzemanyag-kötegeket használt fel, több mint 154 millió euró összegű adót köteles fizetni.

A Kernkraftwerke Lippe-Ems a Finanzgericht Hamburg (hamburgi pénzügyi bíróság, Németország) előtt vitatja ezen adót. Véleménye szerint a német hasadóanyag-adó nem egyeztethető össze az uniós joggal.

A Finanzgericht Hamburg (hamburgi pénzügyi bíróság) úgy határozott, hogy azzal a kérdéssel fordul a Bírósághoz, hogy az energiatermékek és a villamos energia adóztatásáról szóló 2003/96 irányelvvel és a 2008/118 irányelvvel, valamint az EUMSZ 107. cikkel vagy az Euratom-Szerződés rendelkezéseivel ellentétes-e az, ha valamely tagállam adót vezet be a hasadóanyag kereskedelmi célú villamosenergia-termeléshez való felhasználására.

A Bíróság azt válaszolja, hogy ez az adó nem ellentétes az uniós joggal. Ami különösen ezen adónak a jövedéki adóra vonatkozó európai rendszerrel való összeegyeztethetőségét illeti, a Bíróság kifejti, hogy a 2003/96 irányelv 14. cikke (1) bekezdésének a) pontját és a 2008/118 irányelv 1. cikkének (1) és (2) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely a hasadóanyag kereskedelmi célú villamosenergia-termeléshez való felhasználására adó beszedését írja elő. Az említett irányelv 14. cikke ugyanis kimerítően határozza meg a tagállamok számára az energiatermékek és a villamos energia adóztatása keretében előírt kötelező mentességeket, és egyértelműen meghatározza a mentesség alá tartozó termékeket.

Ami e rendelkezések közül az elsőt illeti, a 2003/96 irányelv 2. cikkének (1) bekezdése meghatározza az energiatermékek ezen irányelv alkalmazásában vett fogalmát, és a Kombinált Nomenklátúra szerinti kódokra való hivatkozással kimerítő jelleggel állítja össze az e fogalommeghatározás alá tartozó termékek listáját. Márpedig a hasadóanyag – mivel nem szerepel e listán – nem minősül a 2003/96 irányelv alkalmazása szerinti energiaterméknek, és ennél fogva nem tartozik az ezen irányelv 14. cikke (1) bekezdésének a) pontjában szereplő mentesség alá (a harmonizált jövedéki adó hatálya alá tartozó és a villamos energia előállításához felhasznált energiatermékek adómentessége). A szóban forgó mentesség analógia útján sem alkalmazható. Továbbá az, hogy valamely nemzeti szabályozás esetlegesen nem felel meg a CO₂-kibocsátás csökkentésére irányuló uniós politikának, nem igazolhatja e rendelkezések azon értelmezését, mely szerint azok az ezen irányelv értelmében vett energiatermékeken és villamos energián kívüli más termékekre is vonatkoznak, mivel ez a 2003/96 irányelv 2. cikke (1) bekezdése és 14. cikke (1) bekezdése a) pontja hatályának az uniós jogalkotó egyértelmű szándékával szemben történő radikális módosításának minősülne.

A Bíróság így módon lényegében elismeri, hogy a villamos energia fogyasztása utáni adó és az ezen energiának a 2003/96 irányelv szerinti energiatermékeknek nem minősülő előállítási forrásait terhelő adó egyidejű beszedésére kerülhet sor.

Ami a 2008/118 irányelv 1. cikkének (1) és (2) bekezdését illeti, valamely nemzeti jogszabály által bevezetett olyan adó, amely nem a 2003/96 irányelvben szereplő villamos energia, vagy más jövedéki termék fogyasztását terheli közvetlenül vagy közvetetten, nem tartozhat a 2008/118 irányelv 1. cikke (1) vagy (2) bekezdésének hatálya alá, és nem minősül sem a villamos energia utáni jövedéki adónak, sem pedig az e terméket terhelő, az irányelv értelmében vett egyéb közvetett adónak.

Erről van szó olyan adó esetében, amely egyrészt akkor fizetendő, amikor az üzemanyagköteget vagy üzemanyagpalcát először az atomreaktorba helyezik, és önfenntartó láncreakció indul be a villamos energia kereskedelmi termelése céljából, és az adót a villamos energia termelőjétől szedik be, másrészt pedig ezen adót a felhasznált hasadóanyag mennyisége alapján számítják ki, és egy közös adómértéket írnak elő e fűtőanyag minden típusára vonatkozóan, miközben az atomerőmű reaktora által termelt villamos energia mennyisége nem függ közvetlenül a felhasznált hasadóanyag

mennyiségétől, hanem a felhasznált fűtőanyag természete és tulajdonságai, valamint az érintett reaktor teljesítményének szintje szerint változhat, és az említett adó az önfenntartó láncreakció beindulása következtében beszedhető, anélkül hogy szükségképpen sor kerülne bizonyos mennyiségű villamos energia termelésére és következésképpen fogyasztására.

A Bíróság így megjegyzi, hogy nem áll fenn közvetlen és elválaszthatatlan kapcsolat a hasadóanyag felhasználása és az atomerőmű reaktorában termelt villamos energia fogyasztása között.

2017. szeptember 20-i Elecdey Carcelen és társai ítélet (C-215/16, C-216/16, C-220/16 és C-221/16, [EU:C:2017:705](#))

„Előzetes döntéshozatal – Környezet – Szélergiából származó villamos energia – 2009/28/EK irányelv – A megújuló energiaforrásokból előállított energia felhasználásának támogatása – A 2. cikk második bekezdésének k) pontja – Támogatási rendszer – A 13. cikk (1) bekezdése második albekezdésének e) pontja – Közigazgatási díjak – 2008/118/EK irányelv – Általános jövedékiadó-rendszer – Az 1. cikk (2) bekezdése – Speciális célú egyéb közvetett adók – 2003/96/EK irányelv – Az energiatermékek és a villamos energia adóztatása – 4. cikk – Az energia minimális adóztatása – Villamosenergia-termelő szélgenerátorokra kivetett díj”

A felperes társaságok Kasztília-La Mancha autonóm közösség (Spanyolország) területén villamosenergia-termelő szélgenerátorokat működtetnek. A 2011-es és 2012-es adóévben a nemzeti törvény által megállapított díjat fizettek, amely negyedéves átalányösszegeből állt, amely a szélerőműpark mérete és a szélgenerátor teljesítménye szerint változik, függetlenül az általa termelt villamos energia mennyiségétől.

E felperesek, mivel úgy vélték, hogy ez a díj alkotmányellenes és összeegyeztethetetlen az uniós joggal, az e címen benyújtott adóbevallások helyesbítése, valamint a megfizetett összegek visszatérítése iránti kérelmet nyújtottak be az illetékes nemzeti hatóságokhoz.

E körülmények között a Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha (Kasztília-La Mancha felsőbírósága, Spanyolország) a szóban forgó díj jogi szabályozásáról kérdezte a Bíróságot.

Az említett ítéletben a Bíróság a jövedékiadó-rendszer alkalmazása tekintetében kimondta, hogy a 2003/96 irányelv 4. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, mint amelyről az alapügyekben szó van, amely előírja a villamosenergia-termelő szélgenerátorokra kivetett díj beszédését, mivel e díj nem az ezen irányelv 1. cikke, valamint 2. cikkének (1) és (2) bekezdése értelmében vett energiatermékeket vagy villamos energiát adóztatja, és ennél fogva nem tartozik az említett irányelv hatálya alá.

Semmilyen kapcsolat nem áll fenn ugyanis egyrészt az alapügyben szóban forgó díjfizetési kötelezettséget keletkeztető tény, másrészt pedig a szélgenerátorok általi tényleges villamosenergia-termelés között.

Az alkalmazott meghatározás miatt a 2008/118 irányelv 1. cikkének (2) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, mint amelyről az alapügyekben szó van, amely előírja a villamosenergia-termelő szélgenerátorokra kivetett díj beszedését, mivel e díj nem minősül az energiatermékek vagy a villamos energia fogyasztását terhelő adónak, és ennél fogva nem tartozik ezen irányelv hatálya alá.

1999. június 10-i Braathens ítélet (C-346/97, [EU:C:1999:291](#))

„92/81/EGK irányelv – Az ásványolajok jövedéki adója szerkezetének összehangolása – A magánjellegű, kedvtelési célú repülésen kívüli légi közlekedésben üzemanyagként felhasználandó ásványolajok – A harmonizált jövedéki adó alóli mentesség”

A svéd adóhatóság a Braathens légitársaságtól az üzemanyag-fogyasztás, valamint a szénhidrogének és a nitrogén-monoxid kibocsátása alapján kiszámított, a kereskedelmi jellegű légi közlekedést terhelő, a nemzeti jog által előírt környezetvédelmi adó megfizetését követelte.

A Braathens, miután panaszt nyújtott be az adóhatóságokhoz, amelyet elutasítottak, keresetet nyújtott be a kérdést előterjesztő bírósághoz. A kérdést előterjesztő bíróság először is azt kérdezte a Bíróságtól, hogy a vitatott adó ellentétes-e a 92/81 irányelv 8. cikke (1) bekezdésének b) pontjával, másodszor, hogy e rendelkezés közvetlen hatállyal bír-e, harmadszor pedig, hogy fel lehet-e osztani az említett adót a közösségi joggal összeegyeztethető és azzal összeegyeztethetetlen részre.

Először is a Bíróság megállapítja, hogy a 92/81 irányelv 8. cikkének (1) bekezdésével ellentétes az olyan környezetvédelmi adó kivetése, amely a belföldi kereskedelmi forgalmat sújtja, és amelyet az üzemanyag-fogyasztásra, valamint a szénhidrogének és nitrogén-monoxid kibocsátására vonatkozó adatok alapján számítanak ki a használt repülőgép típusának átlagos légi útja során.

Az ilyen nemzeti adó, amely magát az üzemanyag-fogyasztást terheli, amennyiben közvetlen és elválaszthatatlan kapcsolat áll fenn az üzemanyag-fogyasztás és az e fogyasztás során kibocsátott szennyező anyagok között, összeegyeztethetetlen a 92/12 és 92/81 irányelv által bevezetett harmonizált jövedéki adó rendszerével. Ugyanis ha a tagállamok további közvetett adókat vethetnének ki ezen ásványi olajokra, azzal teljes mértékben megfosztanák az ásványolaj-adókról szóló irányelv 8. cikke (1) bekezdésének b) pontját hatékony érvényesülésétől.

Másodszor a Bíróság úgy ítéli meg, hogy a 92/81 irányelv 8. cikke (1) bekezdésének b) pontjában előírt azon kötelezettség, hogy a légi közlekedésben üzemanyagként felhasznált ásványolajokat mentesítsék a harmonizált jövedéki adó alól, a magánjellegű, kedvtelési célú repülés kivételével kellően egyértelmű, pontos és feltétel nélküli ahhoz, hogy arra magánszemélyek hivatkozhatnak a nemzeti bíróság előtt az e kötelezettséggel összeegyeztethetetlen nemzeti szabályozással szemben.

2017. július 13-i Vakarų Baltijos laivų statykla ítélet (C-151/16, [EU:C:2017:537](#))

„Előzetes döntéshozatal – 2003/96/EK irányelv – Az energiatermékek és a villamos energia adóztatása – A 14. cikk (1) bekezdésének c) pontja – Az Európai Unió felségvizein belüli hajózás céljára üzemanyagként és vízi jármű fedélzetén villamos energia előállításához felhasznált energiatermékek adómentessége – Olyan üzemanyag, amelyet valamely hajó annak érdekében használ fel, hogy a megépítésének helyéről egy másik tagállam kikötőjébe hajózzon abból a célból, hogy ott első kereskedelmi rakományát felvegye”

A Vakarų Baltijos laivų statykla, egy litván nyílt tengeri hajók építésével foglalkozó társaság (a továbbiakban: litván társaság) irányuló szerződést kötött teherhajó építésére egy észti társasággal. Ez magában foglalta többek között az üzemanyag vásárlását és a tartályokba történő közvetlen töltését, valamint az ezen üzemanyagra vonatkozó jövedéki adó megfizetését. A hajó átvételét követően a megrendelő a hajót rakomány nélkül a klaipėdai (Litvánia) kikötőből a stralsundi (Németország) kikötőbe hajóztatta, ahol a hajó felvette az első kereskedelmi rakományát, amelyet ellenszolgáltatás fejében a santanderi (Spanyolország) kikötőbe szállított.

A litván társaság kérte a nemzeti adóhatóságtól azon jövedéki adó visszatérítését, amelyet észti ügyfelének hajója részére történő üzemanyag-értékesítés után megfizetett. A nemzeti adóhatóság elutasította a kérelmét azzal az indokkal, hogy a szóban forgó üzemanyag megrendelőnek történő értékesítésekor a litván társaság nem teljesítette a nemzeti jogban rögzített alaki és anyagi feltételeket, valamint nem rendelkezett a szükséges engedéllyel, amely őt hajók üzemanyaggal való ellátására jogosítaná.

A Mokestinų ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (a Litván Köztársaság kormánya mellett működő, adójogi jogvitákban eljáró bizottság) megsemmisítette a visszatérítést megtagadó határozatot. A nemzeti adóhatóság hatályon kívül helyezés iránti keresetet nyújtott be e határozattal szemben, amelynek helyt adtak a Vilniaus apygardos administracinis teismas (vilniausi megyei közigazgatási bíróság, Litvánia) előtt. A litván társaság ezt követően felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a kérdést előterjesztő bírósághoz, a Lietuvos vyriausiasis administracinis teismashoz (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Litvánia), amely arra keresi a választ, hogy hogyan kell értelmezni a 2003/96 irányelv 14. cikke (1) bekezdésének c) pontját, és hogy meg lehet-e tagadni az e rendelkezésben előírt adómentességet pusztán formális megfontolások miatt.

A Bíróság mindenekelőtt úgy véli, hogy a 2003/96 irányelv 14. cikke (1) bekezdésének c) pontját úgy kell értelmezni, hogy az e rendelkezésben foglalt adómentesség alkalmazandó azon üzemanyagra, amelyet arra használnak fel, hogy egy hajó rakomány nélkül elhajózzon valamely tagállam kikötőjéből – a jelen esetben onnan, ahol e hajót megépítették – egy másik tagállam kikötőjébe abból a célból, hogy ott olyan árukat vegyen fel, amelyeket ezt követően egy harmadik tagállam kikötőjébe kell szállítania.

A Bíróság ezt követően úgy értelmezte a 2003/96 irányelv 14. cikke (1) bekezdésének c) pontját, hogy azzal ellentétes az olyan tagállami szabályozás, mint amely az

alapügyben szerepel, és amely az e rendelkezésben foglalt adómentesség alkalmazását kizárja azzal az indokkal, hogy valamely hajót anélkül láttak el energiatermékekkel, hogy az e szabályozásban előírt alaki követelményeket teljesítették volna, noha ezen értékesítés megfelel az említett rendelkezésben előírt összes alkalmazási feltételnek.

3.2 Az energiatermékekre kivetett jövedéki adók szerkezete

2016. június 2-i ROZ-ŚWIT ítélet (C-418/14, [EU:C:2016:400](#))

„Előzetes döntéshozatal – Jövedéki adók – 2003/96/EK irányelv – Az üzemanyagok és a tüzelőanyagok esetében megkülönböztett jövedékiadó-mértékek – A tüzelőanyagok adómértékének alkalmazási feltétele – Azon nyilatkozatok havi jegyzékének a benyújtása, amelyek alapján a vásárolt termékeket fűtési célra szánják – Az üzemanyagok esetében előírt jövedékiadó-mértéknek az e jegyzék benyújtásának az elmulasztása esetén történő alkalmazása – Az arányosság elve”

A 2009. március 1. és december 31. közötti időszakban a ROZ-ŚWIT lengyel társaság könnyűolajból álló tüzelőanyag értékesítéseinek sorát valósította meg. Megállapították, hogy ezen értékesítéseket ellenőrizték, és nem volt kétség afelől, hogy a vevők megerősítették e tüzelőanyag fűtési célra történő megvásárlását és felhasználását. Azonban a ROZ-ŚWIT nem nyújtotta be határidőn belül a vevők nyilatkozatainak azon jegyzékét, amelyet a lengyel szabályozás előír.

Mivel e szabályozás a vevők nyilatkozatainak jegyzéke határidőn belül történő benyújtására vonatkozó kötelezettség elmulasztása esetén előírja, hogy a tüzelőanyagként felhasznált termékekre alkalmazni kell az üzemanyagokra előírt mértékkel jövedéki adót vetettek ki a Naczelnik Urzędu Celnego we Wrocławiu (a wrocławai vámhivatal vezetője, Lengyelország) által hozott utólagos adómegállapításról szóló határozatban feltárt értékesítésekre.

A ROZ-ŚWIT panaszt nyújtott be az említett utólagos adómegállapításról szóló határozattal szemben a wrocławai vámhivatal igazgatójához, azzal érvelve, hogy a vevői nyilatkozatok jegyzékei benyújtásának elmulasztása csupán alaki szabálytalanságnak minősül, miközben a szóban forgó tüzelőanyag fűtési célra történő valódi felhasználásához nem fér kétség.

Mivel e panaszt elutasították, a ROZ-ŚWIT keresetet indított a Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (wrocławai vajdasági közigazgatási bíróság, Lengyelország) előtt.

E bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy a 2003/96 irányelvet, valamint az arányosság elvét úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely alapján egyrészt a tüzelőanyag eladója az előírt határidőn belül köteles benyújtani azon vevői nyilatkozatok havi jegyzékét, amelyek alapján a vásárolt

terméket fűtési célra szánják, másrészt pedig az ilyen jegyzék előírt határidőn belül történő benyújtásának az elmulasztása esetén az üzemanyagokra előírt jövedéki adót alkalmazzák az eladott tüzelőanyagra, jóllehet megállapítást nyert, hogy e termék fűtési célra történő felhasználásához nem fér kétség.

A Bíróság kimondta, hogy a 2003/96 irányelvet, valamint az arányosság elvét úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely alapján a tüzelőanyag eladója az előírt határidőn belül köteles benyújtani azon vevői nyilatkozatok havi jegyzékét, amelyek alapján a vásárolt terméket fűtési célra szánják. Azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely alapján az ilyen jegyzék előírt határidőn belül történő benyújtásának az elmulasztása esetén az üzemanyagokra előírt jövedéki adót alkalmazzák az eladott tüzelőanyagra, jóllehet megállapítást nyert, hogy e termék fűtési célra történő felhasználásához nem fér kétség.

Ugyanis egyrészt figyelembe véve a tüzelőanyag-értékesítéshez kapcsolódó adókikerülés és adócsalás megelőzése céljából elfogadandó mechanizmusokat és intézkedéseket illetően a tagállamok rendelkezésére álló mérlegelési mozgásteret, és mivel a vevői nyilatkozatok jegyzékének a hatáskörrel rendelkező hatóságokhoz való benyújtására vonatkozó kötelezettség nem bír nyilvánvalóan aránytalan jelleggel, meg kell állapítani, hogy az ilyen kötelezettség megfelelő intézkedésnek minősül az ilyen cél megvalósítása érdekében, és nem haladja meg az annak eléréséhez szükséges mértéket.

Másrészt ezzel ellentétben a nemzeti jog olyan rendelkezése, amely alapján a vevői nyilatkozatok jegyzékének határidőn belül történő benyújtásának elmulasztása esetén az üzemanyagok jövedéki adója automatikusan akkor is alkalmazandó a tüzelőanyagokra, ha azokat mint olyanokat használták fel, ellentétes a 2003/96 irányelv általános rendszerével és céljával, amelyek azon az elven alapulnak, miszerint az energiatermékeket a valódi felhasználásuk szerint adóztassák. Ezenfelül az üzemanyagok jövedékiadó-mértékének abban az esetben történő ilyen automatikus alkalmazása, ha nem teljesítik az említett jegyzéknek a benyújtására vonatkozó kötelezettséget, sérti az arányosság elvét. Ugyanis az, hogy a tüzelőanyagokra az üzemanyagok jövedéki adóját alkalmazzák ezen kötelezettség elmulasztása miatt, amennyiben nincsen kétség e termékek fűtési célra történő felhasználását illetően, meghaladja a adókikerülés és adócsalás megelőzéséhez szükséges mértéket.

2003. november 27-i Bizottság kontra Finnország ítélet (C-185/00, [EU:C:2003:639](#))

„Tagállami kötelezettségszegés – 92/81/EGK és 92/82/EGK irányelv – Az ásványolajok jövedéki adója – Adóellenőrzés – A gázolaj üzemanyagként való felhasználása”

Ebben az ügyben, amely a Finn Köztársaság ellen indított kötelezettségszegés megállapítása iránti keresetre vonatkozott, a Bizottság annak megállapítását kérte a Bíróságtól, hogy a Finn Köztársaság – mivel hatályban tartotta az enyhébben adóztatott gázolaj (fűtőolaj) gépjárművek üzemanyagaként történő felhasználásának lehetőségét –

nem teljesítette a 92/81 irányelv 8. cikkének (2) és (3) bekezdéséből, valamint a 92/82 irányelv 5. cikkének (1) bekezdéséből eredő kötelezettségeit.

A Bizottság egyrészt azt állítja, hogy bár a finn szabályozás az üzemanyagként felhasznált gázolajra a 92/82/EGK irányelv 5. cikkének (1) bekezdésében meghatározott minimum adómértéknél magasabb jövedékiadó-mértéket ír elő, azt nem lehet e rendelkezéssel összeegyeztethetőnek tekinteni, mivel nem biztosítja, hogy az említett gázolajat ténylegesen az ott előírt adómértékkel adóztassák.

A finn rendszer ugyanis lehetővé teszi az enyhébben adóztatott gázolaj üzemanyagként való felhasználását, és a gépjárművek tulajdonosait vagy üzemeltetőit terhelő azon kötelezettségen alapul, hogy előzetesen bejelentsék az adóhatóságoknak azon szándékukat, hogy a fűtőolaj üzemanyagként való felhasználását pótdíj és/vagy üzemanyagdíj megfizetése ellenében kezdjék meg, amelyeket nem a felhasznált fűtőolaj mennyiségétől függően vetnek ki, tehát nem minősülnek jövedéki adónak.

Másrészt a Bizottság arra hivatkozik, hogy a Finn Köztársaság a gázolajnak a 92/81 irányelv 8. cikkének (2) és (3) bekezdésében meghatározott célokra történő forgalmazása és felhasználása – mint például a mezőgazdasági és erdészeti ágazatban való felhasználás, valamint az építési beruházások – szintjén nem végzett megfelelő és hatékony ellenőrzést, amint azt e rendelkezések megkövetelik annak biztosítása érdekében, hogy a gázolajat szigorúan arra a célra használják fel, amelyre adót vetnek ki.

A Bíróság ebben az ítéletben megállapítja, hogy nem tekinthető összeegyeztethetőnek a 92/82 irányelv 5. cikkének (1) bekezdésével – amely előírja, hogy az üzemanyagként felhasznált gázolajat az ott előírt minimális jövedékiadó-mértékkel kell adóztatni – az olyan nemzeti szabályozás, amely lehetővé teszi az enyhébben adóztatott gázolaj üzemanyagként történő felhasználását e célból olyan üzemanyag-pótdíjat és/vagy díjat bevezetve, amelynek előzetes bevallás alapján történő beszedését írják elő, és amely nem minősül jövedéki adónak.

Bár a 92/82/EGK irányelv 5. cikkének (1) bekezdése előírja a tagállamok számára annak biztosítását, hogy az üzemanyagként felhasznált ásványolajokat az e rendelkezésben meghatározott minimális jövedékiadó-mértékkel adóztassák, a 92/81 irányelv 8. cikkének (2) és (3) bekezdése felsorol néhány olyan ágazatot, ahol az ásványolaj üzemanyagként való felhasználása adómentességben vagy kedvezményes jövedékiadó-mértékben részesülhet, feltéve hogy azt adóellenőrzésnek vetik alá.

Márpedig nem teljesíti az e rendelkezésekből eredő kötelezettségeit az a tagállam, amely a gázolaj felhasználására vonatkozó olyan szabályozást tart hatályban, amely olyan adóellenőrzési mechanizmust vezet be, amely nem teszi lehetővé az e rendelkezések által követett cél elérését, mivel e mechanizmus nem alkalmas arra, hogy hatékonyan megakadályozza a más célra szánt, és így enyhébben adóztatott ásványolajok üzemanyagként való felhasználását, és ezáltal biztosítsa, hogy az üzemanyagként felhasznált gázolaj ténylegesen az e rendelkezésekben előírt minimális jövedékiadó-mérték alá kerüljön.

II. A jövedékiadó-kötelezettség és -fizetési szabályok harmonizációja

1. A jövedéki adók esedékessége

2017. június 29-i Bizottság kontra Portugália ítélet (C-126/15, [EU:C:2017:504](#))

„Tagállami kötelezettségszegés – A cigaretta jövedéki adója – 2008/118/EK irányelv – Az adófizetési kötelezettség keletkezése – Az adófizetési kötelezettség keletkezésének helye és ideje – Adózási jelzések – A jövedéki termékek szabad mozgása – A cigarettásdobozok kereskedelmének és értékesítésének időbeli korlátozása – Az arányosság elve”

Ebben az ügyben kötelezettségszegés megállapítása iránti keresetet nyújtottak be a Bírósághoz annak megállapítása érdekében, hogy a Portugál Köztársaság – mivel a cigarettásdobozokat forgalmazási és értékesítési tilalommal sújtotta a terméken elhelyezett adójegyen feltüntetett évet követő év harmadik hónapjának végét követően – nem teljesítette a 2008/118 irányelv 9. cikkének első bekezdéséből, valamint az arányosság elvéből eredő kötelezettségeit.

A Bíróság megállapítja, hogy valamely tagállam nem teljesíti a 2008/118 irányelv hatályon kívül helyezéséről szóló irányelv 9. cikkének első bekezdéséből és az arányosság elvéből eredő kötelezettségeit, amennyiben előírja, hogy az egy adott évben szabad forgalomba bocsátott cigaretták a következő év harmadik hónapjának végét követően már nem forgalmazhatók és nem értékesíthetők, akkor, ha az e termékekre kivetett következő évben hatályba lépő jövedéki adó mértéke nem emelkedik.

Az adókijátszás, az adóelkerülés és az esetleges visszaélések elleni küzdelem ugyanis a 2008/118 irányelv által követett egyik célkitűzés, amint ez az említett irányelv (31) preambulumbekkezdéséből, 11. cikkéből és 39. cikke (3) bekezdésének első albekezdéséből is kitűnik. Márpedig a cigarettásdobozoknak a jövedéki adó mértékének jövőbeni emelkedését megelőző, az év végén túl nagy mennyiségben történő szabad forgalomba bocsátása olyan visszaélésnek minősül, amelyet a tagállamok megfelelő intézkedésekkel megelőzhetnek. Mivel a 2008/118 irányelv 9. cikkének első bekezdése a jövedéki adó kivetése feltételeinek és mértékének meghatározását illetően a jövedéki adó kivetésének időpontjában hatályban lévő nemzeti jogra utal, a tagállamok számára elismert ilyen jog szükségképpen azzal jár, hogy a tagállamok hozhatnak ilyen intézkedéseket.

A tagállamoknak az uniós jog által rájuk ruházott hatáskörök gyakorlása során azonban tiszteletben kell tartaniuk az általános jogelveket, amelyek között szerepel különösen az

arányosság elve. Ezen elv megköveteli, hogy a tagállamok olyan eszközöket vegyenek igénybe, amelyek – amellet, hogy lehetővé teszik a belső jog által követett cél hatékony elérését – nem haladják meg a szükséges mértéket, és a legkevésbé sértik a szóban forgó uniós jogszabályok célkitűzéseit és elveit. Egy annak megakadályozását célzó intézkedés, hogy az év végén a cigarettásdobozokat a jövedéki adó jövőbeni emelkedésére tekintettel túl nagy mennyiségben bocsássák szabad forgalomba, megfelelő az adókijátszás és az adóelkerülés, valamint a közegészség védelme jogszerű célkitűzéseinek eléréséhez. Ezen intézkedés hozzájárul a rendes verseny biztosításához is. Márpedig egy ilyen intézkedés, amennyiben az minden esetben alkalmazandó, ideértve azt az esetet is, amikor a jövedéki adó mértéke csökken vagy nem változik, nem tűnik szükségesnek a követett célkitűzések eléréséhez. E célkitűzések ugyanis kevésbé megszorító módon és ugyanolyan megfelelően is elérhetők lennének akkor, ha az intézkedést csak abban az esetben alkalmaznák, ha a cigarettákra kivetett jövedéki adó mértéke emelkedik.

1.1 Adófizetési kötelezettség a jövedéki termék adófelfüggesztés alóli kikerülése esetén

2016. június 2-i Polihim-SS ítélet (C-355/14, [EU:C:2016:403](#))

„Előzetes döntéshozatal – Közvetett adók – Jövedéki adók – 2008/118/EK irányelv – A jövedékiadó-kötelezettség keletkezése – A 7. cikk (2) bekezdése – »Jövedéki termék adófelfüggesztés alóli kikerülésének« fogalma – Az energiatermékek és a villamos energia adóztatása – 2003/96/EK irányelv – A 14. cikk (1) bekezdésének a) pontja – Energiatermékek villamos energia előállításához történő felhasználása – Adóraktárban lévő energiatermékek köztes vevő által történő vétele és viszonteladása – Energiatermékek valamely gazdasági szereplő részére villamos energia előállítása céljából történő közvetlen értékesítése – Az adódokumentumokban a köztes vevőnek a termékek »címzettjeként« történő feltüntetése – A nemzeti jog jövedéki adó alóli mentességre vonatkozó követelményeinek megsértése – Az adómentesség elutasítása – A termékek jövedéki adó alóli mentességet lehetővé tevő körülmények között történő felhasználásának bizonyítéka – Arányosság”

A Polihim adóraktár engedélyeseként Lukovitban (Bulgária) elhelyezkedő adóraktárt működtet, ahol energiatermékeket állíthat elő és azokat jövedékiadó-felfüggesztéssel raktározhatja.

A Polihim, a Petros Oyl OOD és a TETS Bobov dol EAD között létrejött háromalanyú szerződés szerint a Polihim nehéz fűtőolajokat adott el a Petros Oylnak, amely azokat továbbértékesítette a TETS Bobov dolnak, amely a bolgár jogszabályok értelmében jövedéki adó megfizetése alól mentesített végső fogyasztó. E nehéz fűtőolajokat közvetlenül a Polihim szállította adóraktárából a TETS Bobov dol számára. Ez utóbbi a nehéz fűtőolajokat a 2003/96 irányelv 14. cikke (1) bekezdésének a) pontja értelmében vett villamos energia előállításához használta fel.

A Polihimet érintő adóellenőrzés során a bolgár vámhatóságok megállapították, hogy e társaság a 2710 19 64 KN-kód alá tartozó nehéz fűtőolajok nyolc szabad forgalomba bocsátását vallotta be, megállapítva azonban, hogy e tekintetben nem köteles jövedéki adót fizetni, mivel e termékeket villamos energia előállítására szánták a jövedéki adókról szóló bolgár törvény szerint.

Mivel a Polihim a Petros Oylt jelentette be az alapügyben szóban forgó termékek címzettjeként, nem rendelkezett a nemzeti jogszabályok szerinti jövedéki adó megfizetése alól mentesített végső fogyasztó jogállással, és ezáltal e termékek Polihim adóraktárából történő kitárolása jövedéki adótartozást keletkeztetett az utóbbi terhére, a bolgár vámhatóságok szabálysértést megállapító határozatot bocsátottak ki.

A Polihim írásbeli kifogásokat nyújtott be ezen aktussal szembe, úgy érvelve, hogy az említett termékeket az adóraktárból történő kitárolásukat követően közvetlenül szállította a TETS Bobov dol számára, amely társaság villamos energiát állít elő, és a jövedéki adó megfizetése alól mentesített végső fogyasztó jogállással rendelkezik.

2013. május 27-i határozatában a svishtovi (Bulgária) vámhatóság igazgatója elutasította e kifogásokat, és minden egyes szabad forgalomba bocsátás esetében a ki nem fizetett jövedéki adó kétszeresének megfelelő pénzbírságot szabott ki a Polihimre a jövedéki adókról szóló nemzeti törvény szerint. A jövedéki adó e pénzbírságok kiszámításához figyelembe vett mértéke a nem üzemanyagként vagy nem tüzelő-, fűtőanyagként felhasználandó energiatermékekre alkalmazandó mértéknek felelt meg.

A Polihim e határozattal szemben keresetet indított a Rayonen sad Lukovit (lukoviti körzeti bíróság, Bulgária) előtt, amely megváltoztatta a 2013. május 27-i határozatot, és csökkentette a kiszabott bírságok összegét.

A Polihim ezen ítélettel szemben felülvizsgálat iránti kérelmet nyújtott be a kérdést előterjesztő bírósághoz, az Administrativen sad Plevenhez (pleveni közigazgatási bíróság, Bulgária). E bíróság különösen azt kérdezi, hogy egyrészt a 2008/118 irányelv 7. cikkének (2) bekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy valamely jövedéki termék adóraktáron belüli – e terméknek az adóraktár ténylegesen elhagyása nélkül történő – értékesítése e termék szabad forgalomba bocsátásának minősül-e. Másrészt e bíróság arra vár választ, hogy a 2008/118 irányelv 7. cikkével összefüggésben értelmezett 2003/96 irányelv 14. cikke (1) bekezdésének a) pontját úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes, ha a nemzeti hatóságok kizárólag azzal az indokkal tagadják meg azon energiatermékek jövedéki adó alóli mentesítését, amelyeket az adóraktár engedélyese által valamely köztes vevőnek történő értékesítést követően az utóbbi továbbértékesít valamely végső fogyasztó számára, akire teljesül a nemzeti jogban az e termékekre vonatkozó jövedéki adó alóli mentesüléshez előírt összes követelmény, és akinek az említett termékeket az adóraktár ezen engedélyese közvetlenül szállítja az adóraktárából, hogy az adóraktár ezen engedélyese által e termékek címzettjeként bejelentett köztes vevőre nem teljesülnek e feltételek.

A Bíróság először is azt válaszolja, hogy a 2008/118 irányelv 7. cikkének (2) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az adóraktár engedélyese által valamely adóraktárban tárolt jövedéki termék értékesítése csak abban az időpontban eredményez szabad forgalomba bocsátást, amikor e termék ténylegesen elhagyja ezen adóraktárt. Mivel a jövedéki adó, amint arra a 2008/118 irányelv (9) preambulumbekkezdése emlékeztet, a fogyasztást, nem pedig az értékesítést terhelő adó, az adókötelezettség keletkezésének időpontja a fogyasztóhoz legközelebb kell, hogy essen.

E tekintetben e rendelkezés (1) bekezdése az adókötelezettség keletkezésének időpontját a jövedéki termék szabad forgalomba bocsátásának időpontjában határozza meg. Egyébiránt az említett irányelv 7. cikke (2) bekezdésének a) pontjából kitűnik, hogy a „szabad forgalomba bocsátás” alatt különösen a jövedéki termék adófelfüggesztés alóli kikerülését kell érteni, ideértve a szabálytalan kikerülést is. Ezért a jövedéki termék adófelfüggesztés alóli kikerülése e termékek adóraktárból történő tényleges kitárolását, nem pedig azok értékesítését jelenti.

Ez az értelmezés megfelel az ezen irányelv által követett céloknak. Mivel a jövedéki adó a fogyasztást, nem pedig az értékesítést terhelő adó, az adókötelezettség keletkezésének időpontja a fogyasztóhoz legközelebb kell, hogy essen. Ennélfogva, amíg az érintett termékek az adóraktár engedélyesének adóraktárában maradnak, nem jöhet létre fogyasztás, akkor sem, ha e termékeket ezen adóraktári engedélyes értékesítette.

Ezenkívül az a hivatkozás, amely többek között a jövedéki termék adófelfüggesztés alóli szabálytalan kikerülésének esetére vonatkozik, nem értelmezhető másként, mint amely a termék ilyen adófelfüggesztési eljárás alóli tényleges kikerülését jelenti.

Végül, amennyiben az adófelfüggesztés alatt álló jövedéki termékeket az adóraktár engedélyese adóraktárban tárolja, nem keletkezik addig jövedékiadó-kötelezettség, amíg az érintett termékeket az adóraktár engedélyese ilyen raktárban tárolja.

Másodszor a Bíróság pontosítja, hogy a 2008/118 irányelv 7. cikkével összefüggésben értelmezett 2003/96 irányelv 14. cikke (1) bekezdésének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes, ha a nemzeti hatóságok kizárólag azzal az indokkal tagadják meg azon energiatermékek jövedéki adó alól történő mentesítését, amelyeket az adóraktár engedélyese által valamely köztes vevőnek történő értékesítést követően az utóbbi továbbértékesít egy olyan végső fogyasztó számára, akire teljesül a nemzeti jogban a jövedéki adó alól történő mentesüléshez előírt összes követelmény, és akinek az adóraktár ezen engedélyese az adóraktárból közvetlenül szállítja e termékeket, hogy az adóraktár ezen engedélyese által az e termékek címzettjeként bejelentett köztes vevő nem rendelkezik a nemzeti jog szerint a jövedéki adó alól mentesített energiatermékek átvételére jogosult végső fogyasztói minőséggel.

Noha ugyanis a jövedékiadó-mentesség azon feltételét, hogy az adódokumentumokon a nemzeti jog által előírt, az adómentes energiatermékek átvételére jogosító feltételeket teljesítő címzettet tüntessenek fel, úgy kell tekinteni, hogy – az adómentességre nem jogosító termékfelhasználás kockázatának csökkentése révén – lehetővé teszi a jövedéki

adó alóli mentesség alkalmazásának megkönnyítésére irányuló cél elérését, az adómentesség ilyen magtagadása, anélkül hogy megvizsgálnák, hogy az e termékek adóraktárból történő kitárolásakor teljesülnek-e az adómentességre jogosító termékfelhasználás tartalmi követelményei, meghaladja az e mentességek helyes és következetes alkalmazásához és az adókijátszás, adókikerülés vagy visszaélés megelőzéséhez szükséges mértéket.

2021. február 24-i Silcompa ítélet (C-95/19, [EU:C:2021:128](#))

„Előzetes döntéshozatal – 76/308/EGK irányelv – A 6. és 8. cikk, valamint a 12. cikk (1)–(3) bekezdése – Bizonyos követelések behajtása területén való kölcsönös segítségnyújtás – Azonos ügyletek után két tagállamban fizetendő jövedéki adó – 92/12/EK irányelv – 6. és 20. cikk – Termékek szabad forgalomba bocsátása – Az adminisztratív kísérőokmány meghamisítása – A jövedékiadó-köteles termékek adófelfüggesztéssel történő szállítása során elkövetett jogsértés vagy szabálytalanság – A termék adófelfüggesztés alóli szabálytalan kilépése – A jövedéki adóra vonatkozó »adókövetelés megkettőződése« – A megkeresett hatóság székhelye szerinti tagállam bíróságai által végzett felülvizsgálat – Egy másik tagállam illetékes hatóságai által előterjesztett segítségnyújtás iránti kérelem elutasítása – Feltételek”

A Silcompa SpA, egy Olaszországban letelepedett, etilalkoholt gyártó társaság, 1995 és 1996 között jövedékiadó-felfüggesztés keretében⁵ etilalkoholt értékesített Görögországba.

2000-ben egy ellenőrzést követően megállapítást nyert, hogy a Silcompa által feladott etil-alkohol tételeinek adminisztratív kísérőokmányai a hivatalos dokumentumok kiállítása céljából egyáltalán nem érkeztek meg a görög vámhatósághoz, és hogy a vámhivatalnak az adminisztratív kísérőokmányokon feltüntetett pecsétjei hamisak voltak. Következésképpen az olasz vámhatóság (a továbbiakban: vámhatóság) három fizetési felszólítást bocsátott ki a be nem fizetett jövedéki adó behajtása céljából.

2004-ben a görög vámhatóságok arról tájékoztatták a vámhatóságot, hogy a Silcompa által egy görög vállalkozás részére feladott termékek szállításait szabálytalannak kell tekinteni. Következésképpen utólagos adómegállapításról szóló határozatot bocsátottak ki, amely mind az olasz adókövetelésekre, mind a kiegészítő utólagos adómegállapításra kiterjedt. Az e határozattal szemben indított eljárás 2017-ben a vámhatóság és a Silcompa között létrejött vitarendezési megállapodás megkötéséhez vezetett.

2005-ben a görög vámhatóságok az Unión belüli ugyanezen kiviteli ügyletekkel kapcsolatban két jövedékiadó-fizetési felszólítást bocsátottak ki a Silcompa által feladott alkohol Görögország területén való jogellenes szabad forgalomba bocsátása miatt. Ezenkívül a görög adóhatóság a szóban forgó jövedéki adókra vonatkozó követelések

⁵ Ezen adószabályozás értelmében a jövedékiadó-köteles termékekre vonatkozóan még nem keletkezik jövedékiadó-kötelezettség, jóllehet az adóztatandó tényállás már megvalósult. E szabályozás ugyanis addig halasztja a jövedékiadó-kötelezettség keletkezését, amíg annak egyik feltétele nem teljesül.

behajtása érdekében segítségnyújtás iránti kérelmet intézett a vámhatósághoz. A vámhatóság mint megkeresett illetékes hatóság ezért két, peren kívüli fizetési felszólítást küldött a Silcompának.

A Silcompa által – az e fizetési felszólításokkal szemben indított keresetének az elutasítását követően – előterjesztett fellebbezésnek helyt adott a Commissione tributaria regionale del Lazio (Lazio tartomány adóügyi bírósága, Olaszország). A vámhatóság által benyújtott felülvizsgálati kérelem tárgyában eljáró Corte suprema di cassazione (semmtörvényszék, Olaszország) úgy határozott, hogy előzetes döntéshozatal iránti kérelemmel fordul a Bírósághoz.

Így a Bíróság kimondta, hogy a megkeresett hatóság székhelye szerinti tagállamban hozott végrehajtási intézkedések vitatására irányuló eljárás keretében e tagállam illetékes szerve megtagadhatja a jövedéki adó behajtására irányuló olyan kérelem teljesítését, amelyet egy másik tagállam illetékes hatóságai az adófelfüggesztési eljárásból szabálytalanul kilépett termékekre vonatkozóan nyújtottak be, amennyiben e kérelem ugyanazon kiviteli ügyletekkel kapcsolatos tényeken alapul, mint amelyek a megkeresett hatóság székhelye szerinti tagállamban már jövedéki adó behajtásának a tárgyát képezik.⁶

A Bíróság megjegyzi, hogy a Silcompa által feladott etil-alkoholnak a görög területen történő jogellenes forgalomba hozatala egyrészt a szóban forgó termékek tekintetében elkövetett jogsértésnek vagy szabálytalanságnak, másrészt az Olaszországban korábban elkövetett jogsértés vagy szabálytalanság következményének is tekinthető. E meghatározástól függően, amely a kérdést előterjesztő bíróság feladata, két eset képzelhető el.

Az elsőben, amely több olyan jogsértés vagy szabálytalanság esetére vonatkozik, amelyeket több tagállam területén követtek el, e tagállamok közül kettő, vagy akár több is úgy ítéli meg, hogy hatáskörrel rendelkezik a jövedéki adó beszedésére. Így, amikor az egyik tagállamban adófelfüggesztési eljárásból való szabálytalan kilépés történik, amelyet a jövedékiadó-köteles termékeknek egy másik tagállamban történő tényleges szabad forgalomba bocsátása követ, ez utóbbi tagállam ugyanezen kiviteli ügyletek tekintetében nem szedheti be a jövedéki adót. Erre a szabad forgalomba bocsátásra ugyanis csak egyszer kerülhet sor. Ebből következik, hogy bár különböző tagállamokban több egymást követő jogsértés vagy szabálytalanság valósulhat meg, kizárólag azt a jogsértést vagy szabálytalanságot kell figyelembe venni ezen adók behajtása céljából, amelynek következtében a termékek szállítás közben kikerülnek a jövedékiadó-felfüggesztési eljárás alól, mivel az ilyen jogsértés vagy szabálytalanság jár a termékeknek a szabad forgalomba bocsátásával.⁷

⁶ A 92/12/EK irányelv 6. cikkének (2) bekezdése és 20. cikke.

⁷ A 92/12 irányelv 6. és 20. cikke.

A második eset arra vonatkozik, amikor valamely tagállam hatóságai a jogsértés vagy szabálytalanság elkövetése helyének a meghatározására előírt vélelmek⁸ valamelyikére támaszkodtak, és egy másik tagállam hatóságai megállapítják, hogy a jogsértést vagy szabálytalanságot ténylegesen ez utóbbi tagállamban követték el.⁹ Ebben az esetben ez utóbbi hatóságok azt a korrekciós mechanizmust alkalmazzák, amely lehetővé teszi ez utóbbi tagállam számára, hogy a jövedéki adót az adminisztratív kísérőokmány kiállításától számított három éven belül beszedje.¹⁰ E határidő lejártát követően kizárólag az a tagállam jogosult érvényesen beszedni a jövedéki adót, amely e vélelmek valamelyikére támaszkodott.

Ami a jövedéki adókra vonatkozó követelések behajtására irányuló kölcsönös segítségnyújtásra vonatkozó szabályokat illeti, a Bíróság mindenekelőtt a megkereső hatóság székhelye szerinti tagállam hatóságai – amelyek a nemzeti jogukat a követelésekre és a végrehajtható okiratokra alkalmazzák –, illetve a megkeresett hatóság székhelye szerinti tagállam hatóságai – amelyek a nemzeti jogukat végrehajtási intézkedésekre alkalmazzák – közötti hatáskörmegosztást hangsúlyozza.¹¹ A kölcsönös bizalom ezen elvének megfelelően a követelés behajtására vonatkozó végrehajtható okiratot közvetlenül a megkeresett hatóság székhelye szerinti tagállam követelésére vonatkozó végrehajtható okiratként kell elismerni, illetve automatikusan ilyen okiratként kell kezelni. Ebből következik, hogy ez utóbbi tagállam hatóságai nem kérdőjelezhetik meg a megkereső tagállam hatóságainak a szabálytalanság vagy a jogsértés elkövetésének helyére vonatkozó értékelését, mivel ezen értékelés kizárólag e tagállam hatáskörébe tartozik. Ezt követően a Bíróság megállapítja, hogy a behajtásra vonatkozó végrehajtható okirat nem hajtható végre a megkeresett hatóság székhelye szerinti tagállamban, ha e végrehajtás az ugyanazon termékekre vonatkozó ugyanazon ügyleteket terhelő jövedéki adó kétszeres beszedésével jár. Következésképpen lehetővé kell tenni ugyanezen tagállam illetékes szervének, hogy megtagadja ezen okirat végrehajtását annak érdekében, hogy elkerülje két olyan végleges határozat együttes fennállását, amelyek ugyanazon jövedékiadó-köteles termékek adóztatására vonatkoznak, amely határozatok közül az egyik azon alapul, hogy e termékek szabálytalanul kikerültek az adófelfüggesztési eljárás alól, a másik pedig azon, hogy azokat később szabad forgalomba bocsátották. Végül, a Bíróság megállapítja, hogy ezen értelmezést nem kérdőjelezheti meg a Bíróság azon ítélkezési gyakorlata, amely szerint az uniós jogalkotó a kettős adóztatás elkerülését nem tette abszolút alapelvvé,¹² mivel az olyan sajátos ténybeli összefüggésbe illeszkedik, amely azon termékeknek az adófelfüggesztési eljárásból lopás miatti szabálytalan kilépése esetére vonatkozott, amelyekre a „feladás szerinti tagállamban” felragasztották az olyan önálló értékkel bíró

⁸ A 92/12 irányelv 20. cikkének (2) és (3) bekezdése.

⁹ A 92/12 irányelv 20. cikkének (2) és (3) bekezdése alapján e vélelmek a következő két esetre vonatkoznak: az első arra a helyzetre, amikor a jogsértés vagy szabálytalanság elkövetésének a helye nem állapítható meg, a második pedig arra a helyzetre, amelyben a jövedékiadó-köteles termékek nem érkeznek meg a rendeltetési helyükre, és nem lehet megállapítani a jogsértés vagy szabálytalanság helyét.

¹⁰ A 92/12 irányelv 18. cikkének (1) bekezdése és 19. cikkének (1) bekezdése.

¹¹ A 76/308 irányelv 12. cikkének (1) és (3) bekezdése.

¹² A Bíróság 2007. december 13-án hozott BATIG-ítélete (C-374/06, [EU:C:2007:788](#), 55. pont).

adójegyeket, amelyek megkülönbözteti őket valamely összegnek az ezen adójegyeket kibocsátó tagállam adóhatóságai részére történt kifizetését igazoló egyszerű fizetési elismervénnyel.

2010. április 29-i Dansk Transport og Logistik ítélet (C-230/08, [EU:C:2010:231](#))

„Közösségi Vámkódex – 202. cikk, 215. cikk (1) és (3) bekezdés, 217. cikk (1) bekezdés és 233. cikk első bekezdés, d) pont – A „[lefoglalt], és ezzel egyidejűleg vagy ezt követően [elkobzott]” áru fogalma – A Vámkódex végrehajtásáról szóló rendelet – 867a. cikk – 92/12/EGK irányelv – 5. cikk (1) és (2) bekezdés, 6. cikk, 7. cikk (1) bekezdés, 8. és 9. cikk – Hatodik HÉA irányelv – 7. cikk, 10. cikk (3) bekezdés és 16. cikk (1) bekezdés – Az áruk jogellenes beléptetése – TIR-igazolvánnyal végrehajtott áru fuvarozás – Lefoglalás és megsemmisítés – Azon tagállam meghatározása, amelyben a vámtartozás keletkezik, valamint a jövedéki adó és a HÉA felszámolhatóvá válik – A vám- és adótartozás megszűnése”

Egy dán bíróság előzetes döntéshozatal iránti kérelemmel fordult a Bírósághoz egy TIR-igazolvánnyal végrehajtott fuvarozás keretében csempészett cigarettákra kivetett vám, jövedéki adó és hÉA kivetésével kapcsolatos jogvitában. Az azonnal visszatartott cigarettákat megsemmisítették. A feltett kérdés tehát lényegében az volt, hogy a becsempészett árukra vonatkozó vám- és adótartozás fennmarad-e és behajtható-e, miközben az árukat e rendelkezés értelmében visszatartják, lefoglalják vagy megsemmisítik.

A Bíróság megállapítja, hogy a 96/99 irányelvvel módosított 92/12 irányelv 5. cikke (1) bekezdésének harmadik albekezdését és 6. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy a helyi vám- és adóhatóságok által az Unió területére történő beléptetésük során lefoglalt, és e hatóságok által ezzel egyidejűleg vagy ezt követően anélkül megsemmisített árukat, hogy azok kikerültek volna a birtokukból, úgy kell tekinteni, mint amelyeket nem importáltak az Unióba, aminek következtében ezen áruk tekintetében nem következett be az adóztatandó tényállás. Az e területre történő jogellenes beléptetésüket követően – vagyis attól a pillanattól kezdve, hogy túlhaladtak azon a zónán, ahol az említett területen belül elhelyezkedő első vámhivatal található – lefoglalt és ezzel egyidejűleg vagy ezt követően az említett hatóságok által anélkül megsemmisített áruk, hogy azok kikerültek volna a birtokukból, nem tekinthetők az említett irányelv 5. cikke (2) bekezdésének első albekezdése és 6. cikke (1) bekezdésének c) pontja alapján – amely rendelkezéseket a 955/1999 rendelettel módosított 2913/92 rendelet 84. cikke (1) bekezdésének a) pontjával és 98. cikkével, valamint az 1662/1999 rendelettel módosított 2454/93 rendelet 867a. cikkével összefüggésben kell értelmezni – „jövedékiadó-felfüggesztés” alá vont áruknak, aminek következtében megvalósul az ezen árukat érintő adóztatandó tényállás, és következésképpen a jövedéki adó tekintetükben felszámíthatóvá válik.

A Bíróság továbbá megállapítja, hogy 96/99 irányelvvel módosított 92/12 irányelv 6. cikkének (1) bekezdését és 7. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy azon

tagállam hatóságai rendelkeznek illetékességgel a jövedéki adó beszedésére – feltéve hogy ezen árukat kereskedelmi célból tartják –, amelyben az Unióba jogellenesen beléptetett árukat felfedezték, majd lefoglalták. A kérdést előterjesztő bíróság feladata annak meghatározása, hogy ez a feltétel teljesül-e az előtte folyó jogvitában.

2016. január 28-i BP Europa ítélet (C-64/15, [EU:C:2016:62](#))

„Előzetes döntéshozatal – Adózás – A jövedéki adóra vonatkozó általános rendelkezések – 2008/118/EK irányelv – A jövedéki termékek szállítása során elkövetett szabálytalanság – Adófelfüggesztéssel szállított termékek – Az átvétel időpontjában hiányzó termékek – A jövedéki adónak a termékek megsemmisülésére vagy károsodására vonatkozó bizonyíték hiányában történő beszedése”

A BP Europa 2011 januárjában 2,4 millió liter gázolajat szállított egy hollandiai adóraktárból egy németországi adóraktárba. A fuvarozás a jövedéki termékek adófelfüggesztéssel történő szállítása keretében történt. A szállítás befejezésekor a németországi adóraktár tulajdonosa megállapította, hogy az eredeti mennyiségből 4854 liter gázolaj hiányzik, és értesítette a vámhatóságokat. A német adóhatóság ezt követően a hiányzó gázolajmennyiségre kivetette az energiaadót. A BP Europa vitatja ezt a határozatot.

Az ügyben eljáró Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság, Németország) lényegében azt kérdezi a Bíróságtól, hogy a 2008/118 irányelv alapján milyen felszámíthatósági szabályokat kell alkalmazni az adófelfüggesztéssel szállított termékekre, ha az átvétel pillanatában a termékek annál kevesebb mennyiségeit észlelik, mint amelyek a szállítás megkezdésének helyén fennálltak. E bíróság különösen azt kérdezi, hogy a 2008/118 irányelv 20. cikkének (2) bekezdése értelmében az alapügyben szóban forgóhoz hasonló helyzetben annak felfedezése a szállítása során, hogy a termék hiányzik, megszünteti-e a jövedékiadó-köteles termékek adófelfüggesztési eljárását. Ezenfelül a német bíróság azt kérdezi a Bíróságtól, hogy a 2008/118 irányelv rendelkezéseivel ellentétes-e az olyan nemzeti átültető rendelkezés, amely nem említi kifejezetten, hogy a 2008/118 irányelv 10. cikkének (2) bekezdésében rögzített szabálytalanságnak az érintett termékek szabad forgalomba bocsátását kell eredményeznie.

A Bíróság megállapítja, hogy a 2008/118 irányelv 20. cikkének (2) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy a jövedéki termékek adófelfüggesztéssel történő szállítása e rendelkezés értelmében akkor fejeződik be, amikor e termékek címzettje a szóban forgó termékeket tartalmazó szállítóeszköztől való teljes kirakodás végén megállapítja, hogy e termékek mennyisége kevesebb annál, mint amelyet le kellett volna szállítani.

Ugyanis a 2008/118 irányelv 20. cikke (2) bekezdésének szövege magukat a termékeket említi anélkül, hogy bármiféle olyan eszközökre utalna, amelyekkel azokat szállítják. Tehát a termékek mint olyanok címzett által való tényleges átvételét kell figyelembe

venni az azok átvétele időpontjának a meghatározása érdekében, nem pedig csak azon, bármilyen jellegű eszköz címzetthez való eljuttatását, amely a termékeket tartalmazza.

Ezen irányelv 20. cikke az irányelv „jövedéki termék jövedékiadó-felfüggesztéssel történő szállítása” című IV. fejezetében található. E fejezet rendelkezései között szerepel az említett irányelv 19. cikke (2) bekezdésének a) pontja, amely szerint a címzettnek hozzá kell járulni minden olyan ellenőrzéshez, amely lehetővé teszi a rendeltetési hely szerinti tagállam illetékes hatóságai számára, hogy megbizonyosodjanak az érintett termékek tényleges átvételéről. Az uniós jogalkotó így a termékek e tényleges átvételét azon feltételek meghatározó elemévé kívánta tenni, amelyek között az adófelfüggesztéssel szállított e termékek szállítását azok átvétele alkalmával értékelni kell. Az említett fejezet egyetlen más rendelkezése sem követel ettől eltérő értelmezést.

A 2008/118 irányelv 20. cikke (2) bekezdésének rendelkezései annak pontosításával, hogy mikor fejeződik be a jövedéki termékek adófelfüggesztéssel történő szállítása, azon időpont megállapítására irányulnak, amikor az ilyen termékeket úgy kell tekinteni, mint amelyeket szabad forgalomba bocsátottak, következésképpen pedig azon időpont meghatározására irányulnak, amikor az e termékek utáni adó felszámíthatóvá válik.

Ezenkívül, mivel a jövedéki adó olyan fogyasztást terhelő adó, amint azt a 2008/118 irányelv (9) prambulumbekezdése kimondja, amely a fogyasztásra kínált termékek mennyiségén alapul, ezen adó felszámíthatóságának időpontját oly módon kell meghatározni, hogy az érintett termékek mennyiségét pontosan meg lehessen állapítani.

A Bíróság hozzáteszi, hogy a 2008/118 irányelv 10. cikkének (2) bekezdésével összefüggésben értelmezett 7. cikke (2) bekezdésének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy az e rendelkezések által szabályozott helyzetek kizárják az ezen irányelv 7. cikkének (4) bekezdésében említett helyzetet, és azon körülmény, hogy a 2008/118 irányelv 10. cikkének (2) bekezdését átültető nemzeti rendelkezés nem említi kifejezetten, hogy az irányelv e rendelkezése által meghatározott szabálytalanságnak az érintett termékek szabad forgalomba bocsátását kell eredményeznie, nem képezheti akadályát e nemzeti rendelkezés azon hiányok észlelése során történő alkalmazásának, amelyek szükségszerűen ilyen szabad forgalomba bocsátással járnak.

A 2008/118 irányelv 10. cikkének (2) bekezdése és 7. cikke (2) bekezdésének a) pontja az olyan esetre vonatkozik, amelyben a jövedéki termékek adófelfüggesztéssel történő szállítása során észlelt szabálytalanság ezen adófelfüggesztés alóli kikerülés által azok szabad forgalomba bocsátását eredményezi. Ezért egy olyan nemzeti rendelkezés, amely a 2008/118 irányelv 10. cikkének (2) bekezdését ülteti át, főszabály szerint nem írhatja elő, hogy az ilyen szabálytalanság megtörténtének a helyét az észlelésének helye szerinti tagállamot, idejének pedig a szabálytalanság észlelésének idejét kell tekinteni, anélkül hogy e vélelmet ne tenné azon feltételtől függővé, hogy e szabálytalanság az érintett termékek szabad forgalomba bocsátását eredményezze.

A hiányoknak az adófelfüggesztéssel szállított termékek átvétele során történő megállapítása szükségszerűen olyan megtörtént helyzetet fed fel, amely során a hiányzó termékeknek nem történt meg ezen átadása, és amelyek szállítása ezért nem a 2008/118 irányelv 20. cikke (2) bekezdésének megfelelően fejeződött be. Ez a helyzet következésképpen az ezen irányelv 10. cikkének (6) bekezdése értelmében vett szabálytalanságnak minősül. Az ilyen jellegű szabálytalanság szükségszerűen az adófelfüggesztés alóli kikerülést eredményezi, és ezáltal olyan szabad forgalomba bocsátással jár, mint amelyet az említett irányelv 7. cikke (2) bekezdésének a) pontja alapján vélelmezni lehet.

Egyébiránt a 2008/118 irányelv 10. cikkének (2) bekezdésében előírt szabálytalanság az ezen irányelv 7. cikkének (4) bekezdésében említett helyzettől, vagyis a „jövedéki termékek teljes megsemmisülés[ének] vagy helyrehozhatatlan károsodás[ának]” a helyzetétől eltérő helyzetre vonatkozik. Ennélfogva, ha az adófelfüggesztés alatt álló jövedéki termékek ilyen teljes megsemmisülésére vagy helyrehozhatatlan károsodására bizonyítékot szolgáltatnak, ebben a helyzetben nem lehet azokat a 2008/118 irányelv 7. cikke (2) bekezdésének a) pontja értelmében véve szabad forgalomba bocsátani, következésképpen pedig ezen irányelv 10. cikkének (2) bekezdését alkalmazni. Az e rendelkezések alá tartozó helyzetek ezért kizárják az említett irányelv 7. cikkének (4) bekezdésében említett helyzetet.

Végül a Bíróság pontosítja, hogy a 2008/118 irányelv 10. cikkének (4) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az nemcsak akkor alkalmazandó, amikor az adófelfüggesztéssel szállított termékek teljes mennyisége nem érkezik meg azok rendeltetési helyére, hanem abban az esetben is, ha e termékeknek csak egy része nem érkezik meg oda.

Ugyanis maga a 2008/118 irányelv 10. cikke (4) bekezdésének szövege e rendelkezés alkalmazását egyáltalán nem csak arra az egyetlen esetre tartja fenn, amikor az adófelfüggesztéssel szállított termékek teljes mennyisége nem érkezett meg azok rendeltetési helyére. A 2008/118 irányelv 10. cikkének (4) bekezdése olyan kontextusba illeszkedik, amelyben az uniós jogalkotó valamennyi szabálytalan helyzetet számításba kívánta venni, beleértve tehát a szállításnak csak egy részét érintő szabálytalanságokat is.

1.2 Adófizetési kötelezettség a jövedéki termékek magánszemély általi megszerzése esetén

1998. április 2-i EMU Tabac és társai ítélet (C-296/95, [EU:C:1998:152](#))

A jövedékiadó-köteles termékekre vonatkozó általános rendelkezésekről, valamint e termékek tartásáról, szállításáról és ellenőrzéséről szóló 92/12/EGK tanácsi irányelv – Azon tagállam, amelyben a jövedéki adót meg kell fizetni – Ügynök útján történő vásárlás”

Az EMU Tabac, amely Luxemburgban dohányáru-kiskereskedő, és a The Man in Black Ltd az Enlightened Tobacco Company leányvállalatai. E társaságok olyan rendszert hoztak létre és használtak, amely lehetővé tette az Egyesült Királyságban lakóhellyel rendelkezők számára, hogy „anélkül, hogy a fotelből fel kellene állniuk”, hozzájussanak a Luxemburgban az EMU-tól vásárolt dohánytermékekhez.

E rendszernek köszönhetően a vevő arra törekszik, hogy elkerülje az Egyesült Királyságban alkalmazandó, a Luxemburgban fizetendőnél lényegesen magasabb jövedéki adó megfizetését. A vevők a The Man in Black vállalaton keresztül legfeljebb 800 cigarettát rendelnek megrendelésenként. Ez az ügynök vállalja az áruk Luxemburgból az Egyesült Királyságba történő fuvarozását, továbbá vállalja, hogy megfizeti az EMU Tabac kiskereskedőnek és a fuvarozónak a nekik járó azon pénzüsszeget, amely után jutalékot von le.

1995 folyamán a Commissioners of Customs and Excise (az Egyesült Királyság vámhatósága) Doverben visszatartott bizonyos mennyiségű behozott dohányterméket, amint azt az Egyesült Királyság jogszabályai lehetővé teszik számára, amennyiben azok után jövedéki adót kell fizetni.

Az Egyesült Királyság vámhatóságával szemben indított bírósági felülvizsgálati eljárás keretében a két társaság úgy ítélte meg, hogy mivel a Luxemburgi Nagyhercegségben jövedéki adót fizető magánszemélyek érdekében végzett behozatalokról van szó, az érintett termékek az Egyesült Királyságban mentesek voltak ezen adók alól, és így a vámhatóság általi visszatartás jogellenes volt.

A Court of Appeal (fellebbviteli bíróság, Egyesült Királyság) a jövedéki termékek szabályozásáról szóló közösségi irányelv értelmezésére vonatkozó kérdéseket terjesztett a Bíróság elé.

A Bíróság azt válaszolta, hogy a 92/12 irányelvet úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes, hogy az A tagállamban jövedéki adót vetnek ki a B tagállamban szabad forgalomba bocsátott termékekre, amennyiben azokat az X társaságtól az A tagállamban letelepedett magánszemélyek részére, az e magánszemélyek megbízottjaként eljáró Y társaságon keresztül és ellenérték fejében szerezték be, annak tudatában, hogy a termékek B tagállamból A tagállamba történő szállítását szintén az Y társaság szervezte meg a magánszemélyek nevében, és azt egy ellenszolgáltatás fejében eljáró fuvarozó végezte.

E következtetés levonásához a Bíróság először is hangsúlyozta az irányelv által egyrészt a kereskedelmi célból tartott áruk, másrészt a magáncélból tartott áruk között tett megkülönböztetést. Az irányelv szerint annak megállapítása érdekében, hogy a jövedéki termékek 8. cikk szerinti birtoklása szigorúan személyes jellegű-e, azt magánszemélynek kell beszereznie, azt saját használatra kell beszereznie, és azt e magánszemélynek kell szállítania. Ezenkívül a Bíróság megállapította, hogy amikor a közösségi jogalkotó az irányelv keretében az ügynök közreműködését kívánta szabályozni, ezt kifejezetten

megtette. Márpedig a jelen esetben egyik nyelvi változat sem rendelkezik kifejezetten ilyen közreműködésről.

E tekintetben a Bíróság pontosítja, hogy a közösségi intézmények által elfogadott jogi aktusok egységes értelmezésének szükségessége kizárja, hogy kétség esetén valamely rendelkezés szövegét elszigetelten vizsgálják, és éppen azt követeli meg, hogy a más hivatalos nyelveken elfogadott változatok fényében értelmezzék és alkalmazzák azt. Főszabály szerint valamennyi nyelvi változatnak azonos értéket kell tulajdonítani, amely nem változhat a szóban forgó nyelvet használó tagállamok népességének nagyságától függően.

A Bíróság megállapítja, hogy a 92/12 irányelv 8. cikke, amely előírja, hogy a magánszemélyek által saját használatra beszerzett és általuk szállított termékek után a jövedéki adót a beszerzés helye szerinti tagállamban kell kivetni, nem alkalmazandó, ha a jövedéki termékek vásárlására és/vagy szállítására ügynök közvetítésével került sor. Így abban az esetben, ha az egyik tagállamból származó árukat ellenérték fejében eljáró olyan kereskedő közreműködésével szállítják egy másik tagállamba, aki előzetesen megkereste a vásárlókat ez utóbbi államban, és amely megszervezte ezen áruk behozatalát, a jövedéki adót ez utóbbi tagállamban kell kivetni.

Végül a Bíróság megállapította, hogy az irányelv kifejezetten előírja, hogy ebben az esetben a kettős adóztatás elkerülése érdekében vissza kell téríteni az abban a tagállamban megfizetett jövedéki adót, ahol az árukat megvásárolták.

2006. november 23-i Joustra ítélet (C-5/05, [EU:C:2006:733](#))

„Adórendelkezések – Jogszabályok harmonizálása – 92/12/EGK irányelv – Jövedéki adó – Bor – 7–10. cikk – A jövedéki adó felszámítására jogosult tagállam meghatározása – Magánszemély beszerzése saját maga és más magánszemélyek számára saját felhasználás céljából – Fuvarozóval történő szállítás valamely másik tagállamba – A rendeltetési hely szerinti tagállamban alkalmazandó eljárás”

B. F. Joustra minden évben bort rendel Franciaországban saját maga és egy kör tagjai számára saját felhasználás céljából. A B. F. Joustra által rendelt bort Franciaországban bocsátották szabad forgalomba, és a jövedéki adót e tagállamban fizették meg.

B. F. Joustra kérésére ezt a bort egy holland fuvarozó vette át Franciaországban annak érdekében, hogy azt B. F. Joustra lakóhelyére, Hollandiába szállítsa, ahol a bort tárolják néhány napig azt megelőzően, hogy a kör többi tagjához szállítanák. B. F. Joustra kifizette a bor és a szállítás ellenértékét, majd a csoport egyes tagjai megtérítették számára a nekik szállított bormennyiségnek megfelelő ellenértéket, és az említett mennyiségek arányában kiszámított szállítási költséget. A kör egyes tagjainak kiszállított bor mennyisége nem haladta meg a 90 litert, beleértve legfeljebb 60 liter habzó bort, amit a 92/108 irányelvvel módosított 92/12 irányelv maximális irányadó mennyiségként

annak megállapítására ír elő, hogy a terméket kereskedelmi célra szánták-e. B. F. Joustra e tevékenységet nem üzletszerűen és nem nyereségszerzés céljából végezte.

A holland adóhatóság e borra 906,20 euró jövedéki adót szabott ki.

B. F. Joustra vitatja, hogy köteles lenne e jövedéki adó megfizetésére. A 92/12 irányelv mentesíti a magánszemélyek által saját használatra beszerezett és általuk elszállított terméket a jövedéki adó alól a behozatal tagállamában. Márpedig álláspontja szerint az irányelvben szereplő „általuk elszállított” kifejezés szerinte megengedi azt az értelmezést, hogy kizárt az adófelszámítás a rendeltetési hely szerinti tagállamban abban az esetben, ha a magánszemély egy másik tagállamban saját maga vásárol jövedéki terméket, és azt egy harmadik személlyel saját rendeletére és számlájára a rendeltetési hely szerinti tagállamba szállíttatja.

Az e jogvitában eljáró Hoge Raad der Nederlanden (legfelsőbb bíróság, Hollandia) e fogalom értelmezését kérte a Bíróságtól.

A Bíróság megállapítja, hogy a 92/12 irányelvet úgy kell értelmezni, hogy amennyiben a nem üzletszerűen és nem nyereségszerzés céljából eljáró magánszemély az egyik tagállamban saját maga és más magánszemélyek számára saját felhasználás céljából e tagállamban szabad forgalomba bocsátott jövedéki terméket szerez be, és azt a saját nevében egy másik tagállamban letelepedett fuvarozóval e másik tagállamba szállíttatja, nem az irányelv 8. cikke, hanem annak 7. cikke alkalmazandó, így a jövedéki adókat ebben a tagállamban is ki kell vetni.

Ugyanis a 92/12 irányelv alkalmazásában azt a terméket, amelyet nem magáncélból tartanak birtokban, és amelyre tehát nem vonatkozik az irányelv 8. cikke, szükségképpen olyannak kell tekinteni, mint amelyet kereskedelmi célból tartanak birtokban, és amelyre ennél fogva az irányelv 7. cikke vonatkozik. Márpedig az említett 8. cikk alkalmazása azt igényli, hogy a szóban forgó terméket az azt beszerző magánszemély személyesen szállítsa. Az említett irányelv 7. cikkének (6) bekezdése szerint az első tagállamban megfizetett jövedéki adó visszatérítésére ezen irányelv 22. cikkének (3) bekezdése alapján kerül sor.

2013. március 14-i Bizottság kontra Franciaország ítélet (C-216/11, [EU:C:2013:162](#))

„Tagállami kötelezettségszegés – 92/12/EGK irányelv – Jövedéki adók – Egyik tagállamban beszerezett és másik tagállamba átszállított dohánytermékek – Kizárólag mennyiségi értékelési kritériumok – EUMSZ 34. cikk – A behozatal mennyiségi korlátozása”

A Bírósághoz Franciaországgal szemben kötelezettségszegés megállapítása iránti keresetet nyújtottak be annak meghatározása iránt, hogy a tisztán mennyiségi kritérium alkalmazása a más tagállamból származó feldolgozott dohánytermékek magánszemélyek általi birtokban tartása kereskedelmi jellegének megítélése érdekében, amennyiben e kritériumot egyéni járművenként, és nem személyenként, valamint a

dohánytermékek összességére átfogóan alkalmazzák (azaz egyéni járművenként 2 kilogramm), ellentétes a 92/12 irányelvvel és az EUMSZ 34. cikkel.

A Bíróság először is úgy ítéli meg, hogy az a tagállam, amely ilyen kritériumot átfogó jelleggel alkalmaz valamennyi dohánytermékre, nem teljesíti a 92/12 irányelvből, és különösen annak 8. és 9. cikkéből eredő kötelezettségeit.

Annak megállapítása érdekében ugyanis, hogy a termékeket kereskedelmi célból tartják-e birtokban, ezen irányelv 9. cikkének (2) bekezdése több kritériumot határoz meg. Közelebbről – ahogyan közvetlenül a 9. cikk (2) bekezdése első albekezdésének szövegéből következik – a tagállamoknak annak megállapítása érdekében, hogy a termékeket kereskedelmi céllal birtokolják, többek között számos szempontot kell figyelembe venniük, ahol a birtokban tartott termékek mennyisége csak a több más szempont között említett egyik szempont. Ráadásul e szempont vonatkozásában a 9. cikk (2) bekezdésének második albekezdése úgy rendelkezik, hogy a tagállamok – kizárólag egyfajta bizonyítékként – irányadó szinteket állapíthatnak meg. Ebből következik, hogy a 9. cikk (2) bekezdése nem teszi lehetővé a tagállamok számára, hogy kizárólag a birtokban tartott termékekre vonatkozó tisztán mennyiségi küszöbérték alapján állapítsák meg, hogy a termékeket kereskedelmi célból birtokolják.

Másfelől a Bíróság megerősíti, hogy azzal, hogy a dohánytermékek több eltérő kategóriája vonatkozásában kifejezetten alsó küszöbértékeket határozott meg, a 92/12 irányelv csak azzal a feltétellel hatalmazza fel a tagállamokat arra, hogy a birtokban tartott valamennyi dohánytermék tömege alapján határozzanak meg küszöbértékeket, hogy valamennyi fent említett alsó küszöbértéket tiszteletben tartják.

Végül a Bíróság rámutat arra, hogy mivel a 92/12 irányelv 9. cikke (2) bekezdésének célja azon feltételek pontosítása, amelyek mellett a jövedéki adó e cikk (1) bekezdésének második albekezdése értelmében a birtokban tartóval szemben esedékessé válik, a 9. cikk (2) bekezdésének második albekezdésében szereplő irányadó alsó küszöbértékeket úgy kell tekinteni, hogy azok az említett birtokban tartóra vonatkoznak, és ily módon személyenként alkalmazandók.

2013. július 18-i Metro Cash & Carry Danmark ítélet (C-315/12, [EU:C:2013:503](#))

„Jövedéki adó – 92/12/EGK irányelv – 7–9. cikk – 2008/118/EK irányelv – 32–34. cikk – Jövedékiadó-köteles termékek Közösségen belüli szállítása – 3649/92/EGK rendelet – 1. és 4. cikk – Egyszerűsített kísérőokmány – 1. példány – »Cash & carry« értékesítési forma – Valamely tagállamban szabad forgalomba bocsátott és egy másik tagállamban kereskedelmi célból birtokolt, illetve magánszemélyek által saját használatukra beszerzett és maguk által szállított termékek – Szeszesitalok – A szállító ellenőrzési kötelezettségének hiánya”

Egy dán társaság, a Metro ún. „cash & carry” rendszerben működő, kereskedők számára fenntartott nagykereskedelmi cégekkel rendelkezik. E forgalmazási módszer szerint a

kártyával rendelkező ügyfelek egy értékesítési helyen szerzik be áruikat, amelyekért készpénzzel fizetnek, és saját maguk végzik azok szállítását.

Az alapeljárás a szeszes italok jövedéki adójára vonatkozott, amely Svédországban sokkal jelentősebb, mint Dániában. Ez azt jelenti, hogy pénzügyi szempontból ösztönző olyan szeszesitalokat vásárolni, amelyek tekintetében már megfizették a dán jövedéki adót, majd ezeket importálni Svédországba. Ezt a svéd jövedéki adó megfizetése nélkül meg lehet tenni akkor, ha az italokat magánszemélyek saját használatukra szerzik be, és maguk szállítják el. Kereskedelmi célú beszerzés esetében azonban meg kell fizetni a svéd jövedéki adót.

A Dániában italt beszerző svéd kereskedők utólagos adómegállapítását követően a svéd adóhatóság arra kötelezte a Metrót, hogy svéd ügyfeleitől vegye át az államok között szállított jövedéki termékekre előírt egyszerűsített kísérőokmányt.

A Metro által e határozattal szemben benyújtott keresetet az Østre Landsret (keleti regionális bíróság, Dánia) elutasította. A Metro ezt követően fellebbezett ezen ítélet ellen a Højesterethez (legfelsőbb bíróság, Dánia), a kérdést előterjesztő bírósághoz, amely többek között azzal a kérdéssel fordult a Bírósághoz, hogy úgy kell-e értelmezni a 92/12 irányelv 7–9. cikkét, valamint a 3649/92 rendelet 1. és 4. cikkét, hogy a kereskedőknek ellenőrizniük kell azt, hogy a más tagállamokból származó vásárlók részéről fennáll-e a jövedéki termékek másik tagállamba való importálásának szándéka, és adott esetben azt, hogy az ilyen importálás magán- vagy kereskedelmi célra történik.

A Bíróság azt a választ adja, hogy a 92/108 irányelvvel módosított 92/12 irányelv 7–9. cikkét, valamint a 3649/92 rendelet 1. és 4. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azok nem kötelezik a kereskedőt arra, hogy ellenőrizze, hogy a más tagállamokból származó vásárlók részéről fennáll-e a jövedéki termékek másik tagállamba való importálásának szándéka, és adott esetben azt, hogy az ilyen importálás magán- vagy kereskedelmi célra történik.

Ugyanis a 3649/92 rendelet 1. cikke értelmében, ha az egyik tagállamban már szabad forgalomba bocsátott jövedéki terméket egy másik tagállamban a 92/12/EGK irányelv 7. cikkében említett célokra szánnak, a Közösségen belüli szállításáért felelős személynek egyszerűsített kísérőokmányt kell kiállítania. Mindazonáltal e rendelkezések alapján nem lehet arra következtetni, hogy egy szállítónak – amennyiben nem ő maga a 3649/92 rendelet 1. cikke szerinti „Közösségen belüli szállításáért felelős személy” – ellenőriznie kellene azt, hogy teljesülnek-e a feltételek ahhoz, hogy a felelős személy az említett egyszerűsített kísérőokmányt számára kiállítsa és megőrzésre visszaadja.

Egyébiránt a 92/12 irányelv 7. cikkének (3) bekezdése értelmében az összes körülménytől függően az adófizetési kötelezettség a szállítást végzőt vagy a szállítani szándékozott terméket birtokban tartót, illetve a terméket a szabad forgalomba bocsátástól eltérő tagállamban felhasználásra átvévő személyt vagy az ügylet által érintett megfelelő kereskedőt vagy közjogi intézményt terheli. Ebből először is az következik, hogy egy kereskedő, amelyik nem foglalkozik az eladott termékek

szállításával, nem tekinthető az említett 7. cikk (3) bekezdésének értelmében vett „szállítást végzőnek”. Az ilyen kereskedő nem tekinthető „a szállítani szándékozott terméket birtokban tartónak” sem az említett 7. cikk (3) bekezdése értelmében, mivel önkiszolgáló nagykereskedelmi tevékenységéből adódóan nem tudja biztosítani azt, hogy a más tagállamban lévő ügyfeleknek eladott termékeket kereskedelmi célra használják, és hogy e termékeket ténylegesen e másik tagállamba szállítsák.

Ezenkívül a Bíróság pontosítja, hogy a 2008/118 irányelv 32–34. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azok nem módosítják lényeges mértékben a 92/108 irányelvvel módosított 92/12 irányelv 7–9. cikkét, hanem megismétlik és világossá teszik e cikkek tartalmát.

Végül a Bíróság kimondta, hogy a 92/108 irányelvvel módosított 92/12 irányelv 8. cikkét úgy kell értelmezni, hogy annak hatálya kiterjedhet a jövedéki termékek vásárlására, amennyiben e termékeket magánszemélyek saját használatra szerzik be és maguk szállítják, amit az adott ügyben az illetékes nemzeti hatóságoknak kell ellenőrizniük.

2. A jövedéki adó megfizetése

2006. június 15-i Heintz van Landewijck ítélet (C-494/04, [EU:C:2006:407](#))

„Adórendeletek – Jogszabályok harmonizálása – 92/12/EGK irányelv – Jövedéki adó – Adózási jel – Hatodik héairányelv – 2. cikk és 27. cikk – Adójegyek eltűnése”

A Landewijck dohánygyártmány-nagykereskedést üzemeltet Luxemburgban, amely tevékenységére adóraktári engedéllyel rendelkezik. A holland jövedéki adótörvény alapján a vállalkozás két, dohánygyártmányra szóló adójegy iránti kérelmet nyújtott be a Belastingdienst/Douane te Amsterdamhoz (amszterdami adó- és vámhatóság, Hollandia), és a Securicor Omega társaságot bízta meg azok szállításával. A szállítás során ezek az adójegyek eltűntek.

A Landewijck értesítette az adóhatóság ellenőrét (a továbbiakban: adóellenőr) arról, hogy az adójegyek még mindig nem érkeztek meg a részére, azok így nem használhatók fel, és a Securicor Omega nem vállal felelősséget azok eltűnéseért. Az Inspecteur minden, az eltűnt adójegyek címén fizetendő vagy megfizetett összeg beszámítására vagy visszatérítésére irányuló kérelmet elutasított. Az adóhatóság szintén elutasította az e határozat ellen benyújtott panaszt. Végül a Gerechtshof te Amsterdam (amszterdami fellebbviteli bíróság, Hollandia) elé benyújtott keresetet elutasították mint megalapozatlant. Az ügy felülvizsgálati kérelem alapján a Hoge Raad der Nederlanden (legfelsőbb bíróság, Hollandia), a kérdést előterjesztő bíróság elé került.

E bíróság előzetes döntéshozatal céljából több kérdést terjesztett a Bíróság elé, amelyekkel többek között azt kívánta megtudni, hogy valamely tagállam a 92/12 irányelv

megsértése nélkül kizárhatja-e a felperes társaság által adójegyek vásárlása útján megfizetett jövedéki adó összegének visszatérítését, ha a szóban forgó adójegyek eltűntek, mielőtt azokat felragasztották volna az ország területén történő fogyasztásra szánt dohánytermékekre, jóllehet nem kizárt, hogy harmadik személyek a jogellenesen forgalmazott dohánygyártmányokon való elhelyezéssel felhasználták vagy felhasználhatják azokat.

A Bíróság kifejti, hogy sem a jövedékiadó-köteles termékekre vonatkozó általános rendelkezésekről és e termékek tartásáról, szállításáról és ellenőrzéséről szóló 92/12 irányelv, sem az arányosság elve nem képezi gátját annak, hogy azon tagállamok, amelyek éltek azzal a lehetőséggel, hogy megköveteljék, hogy a területükön szabad forgalomba bocsátott termékek adóügyi célokból adózási vagy nemzeti azonosító jelet viseljenek, olyan szabályozást vezessenek be, amely nem teszi lehetővé a jövedéki adó összegének visszatérítését, így hangsúlyozva az adójegyek igénylőinek a jegyek elvesztéséért való anyagi felelősségét abban az esetben, ha az adójegyek a dohánygyártmányokra történő felragasztásukat megelőzően tűntek el, az eltűnés nem elháríthatatlan külső oknak vagy balesetnek tulajdonítható, és nem állapították meg, hogy az adójegyek megsemmisültek, vagy végérvényesen használhatatlanná váltak.

Ugyanis az olyan nemzeti szabályozás, amely az adójegyek igénylője számára lehetővé teszi a jövedéki adó visszatérítését pusztán azok elvesztésének állítása esetén, elősegítheti a visszaéléseket és az adókijátszásokat. Márpedig a közösségi jogszabály egyik célja pontosan a visszaélések és az adókijátszások megakadályozása. Következésképpen azon nemzeti szabályok, amelyek az adójegyek eltűnése esetén hangsúlyozzák azok igénylőinek a jegyek elvesztéséért való anyagi felelősségét, hozzájárulnak az e jegyek visszaélésszerű felhasználásának megakadályozására irányuló célkitűzés megvalósításához.

2007. december 13-i BATIG ítélet (C-374/06, [EU:C:2007:788](#))

„Előzetes döntéshozatalra utalás – Adórendelkezések – Jogszabályok harmonizálása – 92/12/EGK irányelv – Jövedéki termékek – Adójegyek – Az adófelfüggesztési eljárásból való szabálytalan kilépés – Lopás – Fogyasztásra bocsátás a lopás elkövetésének helye szerinti tagállamban – Valamely másik tagállamban ellopott termékekre már felragasztott adójegyek visszatérítésének elutasítása”

A Tuxedo GmbH vállalkozás adójegyeket szerzett be a Hauptzollamtól (fővámhivatal, Németország; a továbbiakban: Hauptzollamt) a P. J. Carroll & Co (a továbbiakban: Carroll) által Írországból gyártott és a német piacra szánt cigarettákra. A Tuxedo a Carroll részére továbbította az adójegyeket, amely azokat a cigaretták egyedi fogyasztói csomagolására ragasztotta. A cigarettacsomagokat ezután közösségi adófelfüggesztési eljárás keretében egy hollandiai székhelyű kereskedelmi partner részére szállították. Az összes cigarettát ellopták a dublini (Írország) kikötőben.

Mivel a cigaretták Írországból kerültek ki az adófelfüggesztési eljárás alól, a Carroll az uniós szabályozásnak megfelelően megfizette a jövedéki adót az ír vámhatóságnak.

A Tuxedo ezután a Hauptzollamthoz fordult a beszerzett adójegyek visszatérítése iránt. E kérelmet a Hauptzollamt elutasította, és az elutasítást helybenhagyta. Ezért keresetet nyújtottak be a kérdést előterjesztő bírósághoz, a Finanzgericht Düsseldorfhoz (düsseldorfi pénzügyi bíróság, Németország).

Azt kívánták megtudni, hogy a 92/12 irányelvvel ellentétes-e az olyan tagállami szabályozás, amely kizárja az e tagállam által kibocsátott adójegyek beszerzéséért megfizetett összeg visszatérítését, amikor ezen adójegyeket a jövedékiadó-köteles termékekre még azoknak az említett tagállamban való fogyasztásra bocsátása előtt felragasztották, ezt követően pedig a termékeket egy másik tagállamban ellopták, aminek következtében a jövedéki adót e tagállamban kell megfizetni, és nem szolgáltatott bizonyítékot arra vonatkozóan, hogy az ellopott termékek nem kerülnek értékesítésre abban a tagállamban, amelyben az említett adójegyeket kibocsátották.

Előzetesen a Bíróság hangsúlyozza, hogy amikor az adófelfüggesztés alatt álló dohánytermékeket ellopják, azok jogtalan eltulajdonítása a 92/12 irányelv 6. cikke (1) bekezdése a) pontjának értelmében vett adófelfüggesztési eljárásból való szabálytalan kiléptetésnek minősül, így ugyanezen irányelv 20. cikke (1) bekezdésének megfelelően a jövedékiadó-fizetési kötelezettség abban a tagállamban keletkezik, amelyben a lopás történt.

Ezt követően megállapítja, hogy a 807/2003 irányelvvel¹³ módosított 92/12 irányelvvel nem ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely kizárja az e tagállam által kibocsátott adójegyek beszerzéséért megfizetett összeg visszatérítését, amikor ezen adójegyeket a jövedékiadó-köteles termékekre még azoknak az említett tagállamban való fogyasztásra bocsátása előtt felragasztották, ezt követően pedig a termékeket egy másik tagállamban ellopták, aminek következtében a jövedéki adót e tagállamban kell megfizetni, és nem szolgáltatott bizonyítékot arra vonatkozóan, hogy az ellopott termékek nem kerülnek értékesítésre abban a tagállamban, amelyben az említett adójegyeket kibocsátották.

A Bíróság szerint az adójegyek visszatérítésének lehetősége pusztán azon termékek eltűnésére való hivatkozással, amelyekre azokat felragasztották, elősegítheti a visszaéléseket és a csalásokat. Az említett szabályozásban előírt helyzetben ugyanis fennáll annak a nem elhanyagolható veszélye, hogy az ellopott termékeket abban a tagállamban értékesítik, amelyben az adójegyeket kibocsátották. Mivel e termékeken már rajta vannak e tagállam adójegyei, azok minden nehézség nélkül forgalomba hozhatók az említett állam dohánytermékeinek hivatalos piacán, megfosztva így ezen államot azon adóbevételtől, amelyre jogos igényt tart. Az azon gazdasági szereplő által

¹³ A Bizottságot a konzultációs eljárás (egyhangúság) keretében elfogadott tanácsi jogi aktusokban megállapított végrehajtási hatásköreinek gyakorlásában segítő bizottságokra vonatkozó rendelkezéseknek az 1999/468/EK határozathoz történő hozzáigazításáról szóló, 2003. április 14-i 807/2003/EK tanácsi rendelet (HL 2003. L 122., 36. o.; magyar nyelvű különkiadás 1. fejezet, 4. kötet, 335. o.).

elkövetett csalás esetét leszámítva, akinek az áru a birtokában van, az a körülmény, hogy a jövedéki adót egy másik tagállamban fizették ki, nincs hatással erre a kockázatra.

A 92/12 irányelv 22. cikke (1) és (2) bekezdésének alapján, amennyiben valamely tagállamban fogyasztásra bocsátott és ennél fogva e tagállam adójegyet viselő jövedéki termékeket egy másik tagállamban szánnak fogyasztásra, és oda szállítanak, az szükséges, hogy az első tagállam adóhatóságai megállapítsák e tagállam adójegyei megsemmisülésének a tényét. Az említett rendelkezéssel a közösségi jogalkotó előnyben részesítette a visszaélések és csalások megelőzését a kettős adózás elkerülésének elvével szemben. Ellentmondásos lenne azonban, ha a jövedékiadó-köteles termékekre felragasztott adójegyek visszatérítését engedélyeznék a szóban forgó szabályozásban előírt olyan helyzetben, amikor az ellopott termékek sorsát egyáltalán nem lehet ellenőrizni, miközben a 92/12 irányelv 22. cikke (2) bekezdésének d) pontja a jövedéki adó visszatérítését az azok kifizetését igazoló adójegyek megsemmisülésének a megállapításától teszi függővé az olyan helyzetekben is, amikor a visszaélés és a csalás kockázata csekély.

2016. június 2-i Kapnoviomichania Karelia ítélet (C-81/15, [EU:C:2016:398](#))

„Előzetes döntéshozatal – Adózás – A jövedéki adóra vonatkozó általános rendelkezések – 92/12/EGK irányelv – Jövedékiadó-felfüggesztéssel szállított dohánygyártmányok – Az adóraktári engedélyes felelőssége – A tagállamok azon lehetősége, hogy a csempészet elkövetőivel szemben kiszabott pénzbüntetéseknek megfelelő összegek megfizetése tekintetében megállapítsák az adóraktári engedélyes egyetemleges felelősségét – Az arányosság és a jogbiztonság elve”

A Kareliának, egy dohánytermékek gyártásával foglalkozó görög társaságnak, adófelfüggesztés alatt álló cigarettát kellett exportálnia Bulgáriába (az utóbbi Unióhoz való csatlakozását megelőzően). A cigaretták azonban soha nem érkeztek meg a rendeltetési helyükre, és magának a vevő társaságnak a létezése is kétséges volt. Mivel nem lehetett bizonyítani, hogy a rakomány kilépett, a Karelia által a jövedéki adó megfizetésére nyújtott biztosíték elveszett. Ráadásul a vámhatóságok a csempészet miatti adófelszámításról szóló határozatot bocsátottak ki, következésképpen további fizetendő adókat állapítottak meg, és megemelték a jövedéki adó összegét.

A Kareliát polgári jogi értelemben és egyetemlegesen felelőssé tették ezen összegek megfizetéséért. Ez utóbbi úgy véli azonban, hogy semmilyen jogi kapcsolat nem áll fenn közte és a csempészet elkövetője között. Márpedig a görög szabályozás valamennyi olyan személyt felelőssé tesz, aki biztosan részt vett a vámjogszabályok megsértésében, mivel az a tény, hogy az együttes polgári jogi felelősséggel tartozó személyek nem ismerték a jogszabálysértés elkövetőinek minősülő személyek szándékát, nem mentesíti az előbbieket a felelősségük alól.

A kérdést előterjesztő bíróság által feltett kérdés az adóraktári engedélyes 92/108 irányelvvel módosított 92/12 irányelvben előírt felelősségének terjedelmére vonatkozik,

vagyis arra, hogy e gazdasági szereplő, aki jövedékiadó-köteles lehet, egyéb pénzügyi következményekkel is terhelhető-e, különösen a csempészet elkövetőire kiszabott pénzbüntetésekkel, jóllehet nem tulajdonosa a jogvita tárgyát képező áruknak, és semmilyen megbízási jellegű szerződéses kapcsolatban nem áll a jogsértés elkövetőivel.

A Bíróság először is kimondta, hogy a 92/108 irányelvvel módosított 92/12 irányelv rendszeréből, és különösen annak 13. cikkéből, 15. cikke (3) és (4) bekezdéséből, valamint 20. cikke (1) bekezdéséből következik, hogy a jogalkotó az adóraktári engedélyesre központi szerepet ruházott a jövedékiadó-köteles és adófelfüggesztő eljárás alá vont termékek szállításának folyamatában.

A 92/12 irányelv a jövedékiadó-köteles és ilyen eljárás alá vont termékek szállításával járó valamennyi kockázatért való felelősségi rendszert telepít az adóraktári engedélyesre, és ezen engedélyes következképpen köteles a jövedéki adó megfizetésére az ilyen termékek szállítása közben elkövetett, jövedéki adó kivetésével járó szabálytalanság vagy jogszabálysértés esetén. Így ez a felelősség objektív, és nem az adóraktári engedélyes bizonyított vagy vélelmezett vétkességén, hanem egy gazdasági tevékenységben való részvételén alapul.

Ugyanakkor a 92/12 irányelv 20. cikkének (3) bekezdéséből, amely előírja, hogy a tagállamok kötelesek meghozni a jogszabálysértés vagy egyéb szabálytalanság elleni fellépéshez és a hatékony szankciók kiszabásához szükséges intézkedéseket, nem következik, hogy a tagállamok kötelesek az adóraktári engedélyes járulékos büntetőjogi felelősségének megállapítására a jövedékiadó-köteles termékek forgalomba hozatala során elkövetett valamennyi szabálytalanságért.

Először is e rendelkezés nem pontosítja ugyanis sem a megfelelő szankciókat, sem azon személyek csoportjait, akiket ezekért felelősségre kell vonni.

Másodszor a 92/12 irányelvben előírt kárfelelősségi rendszer megáll a jövedéki adók megfizetésének előírásánál. Következképpen ezen irányelv nem ír elő olyan egyetemleges felelősségi rendszert, amely az adóraktár engedélyesére a csempészet elkövetőivel szemben kiszabott pénzbüntetéseknek megfelelő összegek megfizetése tekintetében is felelősséget telepítene.

Ezt követően a Bíróság megállapítja, hogy az uniós jog általános elveinek, különösen a jogbiztonság és az arányosság elvének fényében a 92/108 irányelvvel módosított 92/12 irányelvet úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az a nemzeti szabályozás, amely lehetővé teszi többek között az ezen termékek tulajdonosainak az adófelfüggesztés hatálya alatt álló termékek szállítása során elkövetett jogsértés esetén kiszabott pénzbírságoknak megfelelő összegek megfizetéséért való egyetemleges felelősségének megállapítását, amennyiben e tulajdonosokat olyan szerződéses kapcsolat fűzi a jogsértés elkövetőjéhez, amely azokat a megbízottjainak minősíti, és amely szabályozás alapján az adóraktári engedélyes egyetemlegesen felelősnek minősül az említett összegek megfizetéséért, anélkül hogy e felelősség alól mentesülhetne, amennyiben bizonyítja, hogy semmi köze a jogsértés elkövetőinek cselekményeihez, abban az

esetben is, ha a nemzeti jog szerint ez az engedélyes nem volt tulajdonosa az említett termékeknek a jogsértés elkövetésekor, vagy nem fűzte ez utóbbi elkövetőihez olyan szerződéses kapcsolat, amely azokat a megbízottjainak minősíti.

Ugyanis ha azon adóraktári engedélyes fokozott felelősségét, aki nem rendelkezett a jogsértés tárgyát képező termékek tulajdonjogával, és nem fűzi annak elkövetőihez olyan szerződéses kapcsolat, amely azokat a megbízottjainak minősíti, sem a 92/12 irányelv, sem pedig a nemzeti jog rendelkezései nem állapítják meg kifejezetten, az ilyen jogszabály értelmében az ilyen adóraktári engedélyesre alkalmazható szankciók nem tűnnek kellőképpen biztosnak és kiszámíthatónak az érdekelték számára ahhoz, hogy meg lehessen állapítani, hogy a jogbiztonság követelményének megfelelnek, amelynek a vizsgálata azonban e bíróságra hárul.

Ami továbbá az adókijátszás megelőzésére szolgáló intézkedéseket illeti, a hÉa tárgyában már megállapítást nyert, hogy egy harmadik személy által elkövetett adókijátszás esetében a kockázatmegosztás nem egyeztethető össze az arányosság elvével, ha az adózási rendszer az adófizetésre irányuló felelősséget attól függetlenül hárítja teljes egészében az értékesítőre, hogy az utóbbi részt vett-e vagy sem a vevő által elkövetett adókijátszásban.

Ezenkívül az olyan nemzeti intézkedések, amelyek gyakorlatilag objektív egyetemleges felelősségi rendszert hoznak létre, meghaladják az államkincstár érdekeinek megóvásához szükséges mértéket. Az arányosság elvével összeegyeztethetetlennek tekintendő, ha a hÉa megfizetésének felelősségét az adófizetésre kötelezettől eltérő személyre hárítják, még ha e személy a 92/12 irányelvben szabályozott sajátos kötelezettségekkel terhelt adóraktári engedélyes is, anélkül hogy megengednék számára, hogy e felelősség alól mentesüljön, amennyiben bizonyítja, hogy semmi köze az adófizetésre kötelezett személy csalárd cselekményeihez. Nyilvánvalóan aránytalan lenne, ha egy ilyen személynek feltétel nélkül tudnák be azt az adóbevétel-kiesést, amelyet egy harmadik személy jogalany olyan csalárd cselekményei idéztek elő, amelyekre semmilyen befolyása nincs.

E követelményeket egy olyan intézkedés tekintetében is tiszteletben kell tartani, mint a csempészet pénzügyi következményeiért viselt felelősségnek az adóraktári engedélyesre való telepítése.

III. Jövedéki termékekre kivetett, a jövedéki adótól eltérő közvetett adók

2000. február 24-i Bizottság kontra Franciaország ítélet (C-434/97, [EU:C:2000:98](#))

„Kötelezettségszegés megállapítása iránti kereset – 92/12/EGK irányelv – Az erősebb alkoholra kivetett különadó”

A francia jogszabályokban létezett egy „társadalombiztosítási járulék” nevezett, dohányra és alkoholtartalmú italokra kivetett járulék, amelyet azon kockázatok miatt vetettek ki, amelyeket azok túlzott mértékű felhasználása jelent az egészségre. Többek között a 25 térfogatszázalékot meghaladó alkoholtartalmú italokra vetették ki. Összegét az alkoholtartalmú italok esetében 1 frankban (kb. 0,15 euró) állapították meg deciliterenként vagy deciliter törtrészenként. A Bizottság kötelezettségszegés megállapítása iránti keresetet nyújtott be a Francia Köztársasággal szemben, mivel úgy ítélte meg, hogy a „társadalombiztosítási járulék” a hatályát és adóalapját tekintve nem egyeztethető össze az alkoholt és az alkoholtartalmú italokat terhelő jövedéki adónak a 92/12 irányelvben meghatározott szerkezetével.

Álláspontja szerint egyrészt a „társadalombiztosítási járulék” a 25 térfogatszázalékot meghaladó alkoholtartalmú italokra vonatkozott. Márpedig a 92/83 irányelv 20. cikke meghatározza az „etil-alkohol” fogalmát, amely többek között magában foglal minden olyan, a 2204 (bor), a 2205 (vermut) és a 2206 KN-kód (egyéb erjesztett ital) alá tartozó alkoholtartalmú italt, amelynek tényleges alkoholtartalma meghaladja a 22 térfogatszázalékot. Másrészt a 92/83 irányelv 21. cikke az etilalkohol jövedéki adójának alapjaként a tiszta alkohol hektoliterszámát határozza meg, míg a „társadalombiztosítási járulékot” az ital térfogatához viszonyítva határozzák meg.

A Bíróság úgy ítéli meg, hogy a 92/12 irányelv 3. cikkének (2) bekezdése, amely arra irányul, hogy lehetővé tegye a tagállamok számára, hogy a 92/83 irányelv által meghatározott minimumadón felül más olyan közvetett adókat is bevezessenek, amelyek különleges célra, azaz nem költségvetési célra irányulnak, nem követeli meg a tagállamoktól, hogy az adóalap meghatározása, az adó kiszámítása, az adó felszámíthatósága és ellenőrzése tekintetében tiszteletben tartsák a jövedéki adóra és a héára vonatkozó valamennyi szabályt. Elegendő, ha a különleges célokat követő közvetett adók e pontok tekintetében megfeleljenek az egyik vagy másik említett, az uniós jogban szabályozott adóztatási módszer általános rendszerének.

2000. március 9-i EKW és Wein & Co ítélet (C-437/97, [EU:C:2000:110](#))

„Közvetett adózás – Italokra kivetett kommunális adó – Hatodik héairányelv – 92/12/EGK irányelv”

Az Evangelischer Krankenhausverein Wien (a továbbiakban: EKW) egy kórházban étkezőt üzemeltet. 1996. december 6-án az Abgabenbehörde Wien (a bécsi adóhatóság) a bécsi adójogszabályok alapján 309 995 ATS (kb. 22 500 euró) összegű italadót követelt tőle az 1992 januárja és 1996 októbere között történt értékesítések után. Az EKW az osztrák bíróságok előtt keresetet nyújtott be ezen adó vitatására.

A Wein & Co. a felső-ausztriai Leondingban székhellyel rendelkező borkereskedő, akitől az önkormányzat a felső-ausztriai adójogszabályok alapján 417 628 ATS (kb. 30 350 euró) összeget követelt az 1994. december 1. és 1995. március 31. közötti időszakra járó italadó címén. A Wein & Co. szintén keresetet nyújtott be az osztrák bíróságokhoz.

A Verwaltungsgerichtshof (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Ausztria) azt kérdezte a Bíróságtól, hogy az italadóra vonatkozó ilyen önkormányzati rendelkezések összeegyeztethetők-e a közösségi joggal, különösen a 77/388 hatodik irányelvvel és a 92/12 irányelvvel.

A Bíróság azt válaszolja egyrészt, hogy az alkoholmentes italokra és jégkrémekre kivetett adó összeegyeztethető a 77/388 hatodik irányelvvel és a 92/12 irányelvvel, másrészt pedig, hogy a 92/12 irányelvvel ellentétes az alkoholtartalmú italokra kivetett osztrák adó fenntartása.

E következtetés levonásához a Bíróság először is úgy ítéli meg, hogy bár a 77/388 hatodik irányelv 33. cikke akadályozza a bejegyzési illeték vagy más, a héa alapvető jellemzőivel rendelkező adó, illeték vagy adó fenntartását vagy bevezetését, azzal nem ellentétes az ilyen jellemzőkkel nem rendelkező adó fenntartása vagy bevezetése. Ennélfogva a fent hivatkozott rendelkezéssel nem ellentétes az olyan tagállami jogszabály által előírt adó fenntartása, amely a jégkrémek – beleértve az azokban található feldolgozott gyümölcsöket vagy az azokat kísérő gyümölcsöket is –, valamint italok ellenérték fejében történő értékesítését terheli, mindkét esetben beleértve a termékekkel értékesített csomagolást és kísérőanyagot is. Ez az adó ugyanis, amely csak a termékek korlátozott kategóriájára alkalmazandó, nem minősül általános adónak, mivel nem az a célja, hogy az érintett tagállamban valamennyi gazdasági ügyletet lefedje.

Másodszor a 92/12 irányelv 3. cikkének (2) bekezdésével – amely szerint az ugyanezen cikk (1) bekezdésében említett termékek akkor képezhetik a jövedéki adótól eltérő közvetett adó tárgyát, ha egyrészt az e rendelkezés értelmében vett egy vagy több különleges célt követnek, és másrészt megfelelnek a jövedéki adó és a héa esetében az adóalap meghatározására, az adó kiszámítására, felszámíthatóságára és ellenőrzésére alkalmazandó adószabályoknak – ellentétes a tagállami szabályozás által előírt olyan adó fenntartása, amely az alkoholtartalmú italok ellenérték fejében történő értékesítését terheli, és amely egyrészt nem követ mást, mint tisztán költségvetési célt, másrészt pedig nem tartja tiszteltben az alkoholtartalmú italok jövedéki adójának általános rendszerét

és szabályait, mivel annak összegét a termék értéke alapján, nem pedig a termék tömege, a termék mennyisége vagy az alkohol mennyisége alapján határozzák meg, és a héa szempontjából a számítási és a felszámíthatósági szabályok tekintetében alkalmazandó szabályokat sem.

Ezen ügyben a Bíróság úgy ítéli meg, hogy az önkormányzati autonómia adóbevétel-szerzési jogkör elismerésével történő megerősítése tisztán költségvetési célnak minősül. Nincs kapcsolat az idegenforgalmi infrastruktúrával vagy az idegenforgalom fejlesztésével sem: ezt az adót, amelyet az italokra a fogyasztás helyétől függetlenül vetnek ki, a turisztikai szempontból érdektelen helyeken is kivetik. Végül Ausztriában a bor közvetlen értékesítése mentes az italadó alól: ezért megkérdőjelezhető, hogy a szóban forgó adó célja az alkoholtartalmú italok fogyasztásának visszaszorítása volna, és az a közegészség védelmére irányuló célt szolgál-e.

Különös célkitűzés hiányában a szóban forgó, alkoholtartalmú italokra kivetett adót – amely ezenkívül nem tartja tiszteletben sem az alkoholtartalmú italok jövedéki adójára vonatkozó szabályok általános rendszerét, sem pedig a héára vonatkozó szabályok általános rendszerét – az uniós joggal összeegyeztethetetlennek kell nyilvánítani.

2005. március 10-i Hermann ítélet (C-491/03, [EU:C:2005:157](#))

„Közvetett adó – 92/12/EGK irányelv – A közvetlenül helyben fogyasztandó alkoholtartalmú italok értékesítését terhelő helyi adó”

A Volkswirst Weinschänken GmbH társaság Frankfurt am Main (Németország) területén éttermet üzemeltetett, ahol többek között a helyben történő azonnali fogyasztásra szánt italokat értékesített. Mivel a Satzung über die Erhebung einer Getränkesteuer im Gebiet der Stadt Frankfurt am Main (Frankfurt am Main város területén az italok adójának kivetéséről szóló rendelet) előírta, hogy az italok után a város adót vet ki, az étterem adómegállapító határozatot kapott, amelyet a társaság megtámadott a Verwaltungsgericht Frankfurt am Main (Frankfurt am Main-i közigazgatási bíróság) előtt, amely e határozatot hatályon kívül helyezte. E határozat ellen fellebbezést nyújtottak be a Hessischer Verwaltungsgerichtshofhoz (hesseni közigazgatási felsőbíróság, Németország), a kérdést előterjesztő bírósághoz.

Az ügy tárgyát az adómegállapító határozattal érintett tevékenységnek, azaz az alkoholtartalmú italok ellenérték fejében, vendéglátási tevékenység keretében, helyben történő közvetlen fogyasztásra irányuló értékesítésének a 92/12 irányelv értelmében való minősítése képezte. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés pontosan arra vonatkozott, hogy ez a tevékenység a 92/12 irányelv 3. cikke (1) és (2) bekezdésének értelmében a „jövedéki termékekre kivetett egyéb közvetett adónak”, vagy a 92/12 irányelv 3. cikke (3) bekezdésének második albekezdése szerinti jövedéki termékekkel kapcsolatos szolgáltatásnyújtásra kivetett adónak minősül-e.

Amennyiben a válasz igenlő a második eset tekintetében, az a kérdés merült fel, hogy a jövedékiadó-köteles termékekkel kapcsolatos szolgáltatásnyújtást terhelő adónak egyszerre kell-e eleget tennie azon feltételnek, hogy a tagállamok közötti kereskedelembe ne támasszon a határátlépéssel összefüggő követelményeket (a 92/12 irányelv 3. cikke (3) bekezdésének első albekezdése) és „különleges célokat” követessen (ezen irányelv 3. cikkének (2) bekezdése).

A Bíróság megállapítja, hogy az olyan adót, amelynek tárgya az alkoholtartalmú italok ellenérték fejében, vendéglátási tevékenység keretében, helyben történő közvetlen fogyasztásra irányuló értékesítése, a 92/12 irányelv 3. cikke (3) bekezdésének második albekezdése értelmében jövedéki termékekkel kapcsolatos szolgáltatásnyújtásra kivetett, forgalmi adó jelleggel nem rendelkező adónak kell tekinteni.

Ugyanis annak eldöntése érdekében, hogy valamely adó a 92/12 irányelv 3. cikkének (2) bekezdése szerinti jövedéki termékeket, vagy inkább az irányelv 3. cikke (3) bekezdésének második albekezdése szerinti, e termékekkel kapcsolatos szolgáltatásnyújtást terheli-e, az adóztatott tevékenység meghatározó elemét kell figyelembe venni. Márpedig az alkoholtartalmú italok vendéglátási tevékenység keretében történő értékesítésének számos olyan jellemző eleme és művelete van, amelynek csak egyik alkotóeleme magának a dolognak az értékesítése, és amelyeken belül a szolgáltatások túlsúlyban vannak.

Egyébiránt a Bíróság pontosítja, hogy az ezen irányelv 3. cikke (3) bekezdésének második albekezdésében említett, a jövedéki termékekkel kapcsolatos szolgáltatásnyújtásokat terhelő adónak az említett bekezdés első albekezdésében foglalt egyetlen feltételnek kell megfelelnie, nevezetesen annak, hogy az „adók nem eredményez[het]nek határátlépési formákat a tagállamok közötti kereskedelembe.” Ezen irányelv tehát nem írja elő, hogy a 3. cikk (3) bekezdésének hatálya alá tartozó adóknak meg kell felelniük az e cikk (2) bekezdésében szereplő, a különleges célra vonatkozó feltételnek.

2014. február 27-i *Transportes Jordi Besora* ítélet (C-82/12, [EU:C:2014:108](#))

„Közvetett adók – Jövedéki adók – 92/12/EGK irányelv – A 3. cikk (2) bekezdése – Ásványolajok – Kiskereskedelmi értékesítésekre kivetett adó – A »különleges cél« fogalma – Az autonóm közösségekre átruházott hatáskörök – Finanszírozás – Előre meghatározott hozzárendelés – Az egészségügyi ellátásokhoz kapcsolódó és környezetvédelmi kiadások”

Spanyolország adót vezetett be egyes ásványolajok kiskereskedelmi értékesítésére („IVMDH”). Ezen adó célja a spanyol autonóm közösségekre ruházott új egészségügyi hatáskörök, valamint adott esetben a környezetvédelmi kiadások finanszírozása volt. Az IVMDH Spanyolországban 2002. január 1-je és 2013. január 1-je között volt hatályban, amikor is belefoglalták az ásványolajokra kivetett harmonizált jövedéki adóba. Végző fogyasztóként a *Transportes Jordi Besora SL*, amely Katalónia Autonóm Közösség területén letelepedett árufuvarozó társaság, a 2005 és 2008 közötti adóévek

tekintetében az IVMDH címén 45 632,38 euró összeget fizetett meg. Mivel úgy ítélte meg, hogy ezen adó összegegyeztetetetlen a 92/12 irányelvvel, e társaság az így megfizetett összeg visszatérítését kérte.

Ebben az összefüggésben a Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Katalónia legfelsőbb bírósága, Spanyolország) arról kérdezi a Bíróságot, hogy összhangban áll-e a 92/12 irányelv 3. cikkének (2) bekezdésével az a meghatározott szénhidrogének kiskereskedelmi értékesítését terhelő, különleges közvetett adó, amely e termékek fogyasztását terheli.

A Bíróság kimondta, hogy a 92/12 irányelv 3. cikkének (2) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétesek az ásványolajok kiskereskedelmi értékesítésére adót bevezető nemzeti jogszabályok, mivel az ilyen adó nem tekinthető az e rendelkezés szerinti különleges célt követőnek, mivel az érintett területi önkormányzatok egészségügyi és környezetvédelmi hatáskörei gyakorlásának finanszírozására irányuló ezen adó önmagában nem az egészség és a környezet védelmének biztosítására irányul.

Ugyanis a 92/12 irányelv 3. cikkének (2) bekezdése szerinti különleges cél a tisztán költségvetési céloktól eltérő cél. Továbbá már megállapításra került, hogy az önkormányzati autonómia adóbevételei keletkeztetésére irányuló jog biztosítása révén történő megerősítése önmagában tisztán költségvetési célt valósít meg, így az ilyen cél nem minősülhet a 92/12 irányelv 3. cikkének (2) bekezdése szerinti különleges célnak.

Mivel azonban minden adó szükségképpen költségvetési célt követ, azon egyetlen körülmény, hogy valamely adó költségvetési célra irányul, hacsak nem lényegétől fosztja meg a 92/12 irányelv 3. cikkének (2) bekezdését, önmagában nem elegendő annak kizárásához, hogy ezen adót az e rendelkezés szerinti különleges céllal rendelkező adónak lehessen tekinteni. E tekintetben az ezen adóból származó bevételnek az olyan hatáskörök regionális hatóságok általi finanszírozásához történő előre meghatározott hozzárendelése, mint amilyenek az állam által az előbbiekre átruházott egészségügyi és környezetvédelmi hatáskörök a különleges cél fennállásának megállapításához figyelembe veendő tényezők lehetnek. Mindazonáltal az ilyen hozzárendelés, amely a tagállam költségvetése egyszerű belső kialakításának formájától függ, önmagában e tekintetben nem elegendő feltétel, mivel minden tagállam előírhatja, hogy a követett céltól függetlenül meghatározott kiadások finanszírozásához rendel valamely adóbevételt.

Ahhoz, hogy valamely adó a 92/12 irányelv 3. cikkének (2) bekezdése szerinti különleges célt követőnek minősüljön, az szükséges, hogy az adó önmagában az egészség és a környezet védelmének biztosítására irányuljon. Különösen ez az eset áll fenn, ha ezen adóbevételt kötelezően az említett adó által terhelt ásványolajok fogyasztásához különösen kapcsolódó társadalmi és környezetvédelmi költségek csökkentésére kell felhasználni oly módon, hogy közvetlen kapcsolat álljon fenn a bevétel felhasználása és a szóban forgó adóztatás célja között.

2018. július 25-i Messer France ítélet (C-103/17, [EU:C:2018:587](#))

„Előzetes döntéshozatal – Az adójogszabályok harmonizálása – 92/12/EGK irányelv – A 3. cikk (2) bekezdése – 2003/96/EK irányelv – 3. és 18. cikk – Az energiatermékek és a villamos energia adóztatása – Jövedéki adók – Egyéb közvetett adó fennállása – Feltételek – A villamosenergia-közszolgáltatási hozzájárulást előíró nemzeti szabályozás – A »különleges cél« fogalma – A minimális adómérték betartása”

2005 és 2009 között a Messer France, korábban Praxair, hozzájárulást fizetett a villamosenergia-közszolgáltatáshoz (a továbbiakban: CSPE).

A Franciaországban 2003 és 2010 között kivetett villamosenergia-közszolgáltatási hozzájárulás olyan adó volt, amelyet a végső fogyasztók fizetnek meg a számlájukban, és a villamosenergia-szolgáltatók szedik be, összege a jogszabály alapján a végső fogyasztóra terhelte többletköltségek kompenzálására szolgált, céljai pedig sokrétűek voltak: a megújuló erőforrásokból előállított villamos energia termelésének ösztönzésétől kezdve, a nem anyaországi területeken történő villamosenergia-termelés magasabb kiadásai kompenzációján át, egészen az olyan társadalmi célkitűzésekig, mint az „alapvető ellátásnak” nevezett villamos energia különleges díjazása és a létbizonytalanságban élő személyek támogatása.

Mivel a társaság úgy ítélte meg, hogy ezen adó kivetése ellentétes a 92/12 irányelv 3. cikkének (2) bekezdésével, amennyiben nem követett az e rendelkezés értelmében vett különleges célt, a hozzájárulás visszatérítése iránti kérelmet nyújtott be az illetékes minisztériumhoz, amely azt hallgatólagosan elutasította. A tribunal administratif és a cour administrative de Paris (párizsi közigazgatási bíróság és közigazgatási fellebbviteli bíróság, Franciaország) szintén elutasította az igényeit.

A társaság így felülvizsgálati kérelmet terjesztett a Conseil d’État (államtanács, Franciaország) elé, és a hozzájárulásnak az uniós joggal, különösen a 92/12 irányelvvél való összeegyeztethetőségére vonatkozó több jogalapra is hivatkozott. A Conseil d’État (államtanács) több kérdést terjesztett a Bíróság elé a 92/12 irányelv 3. cikke (2) bekezdésének, illetve a 2003/96 irányelv 3. és 18. cikkének értelmezése tárgyában. A kérdést előterjesztő bíróság különösen egyrészt arra keresi a választ, hogy a 92/12 irányelv 3. cikkének (2) bekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy az egyéb közvetett adó fenntartása feltételezi a harmonizált jövedéki adó kivetését, és második lépésben, hogy az olyan adó, mint amelyről az alapügyben szó van, ilyen jövedéki adónak minősülhet-e, vagy a 92/12 és a 2003/96 irányelvvél való összeegyeztethetőségét adott esetben a 92/12 irányelv 3. cikkének (2) bekezdésében a különleges célt szolgáló egyéb közvetett adók fennállása tekintetében előírt kritériumokra figyelemmel kell értékelni. A kérdést előterjesztő bíróság másrészt arra keresi a választ, hogy az ilyen adó a 92/12 irányelv 3. cikkének (2) bekezdése értelmében vett „egyéb közvetett adónak” minősíthető-e, és végül az ilyen adó visszatérítésének módjait vizsgálja abban az esetben, ha a szóban forgó adó által követett célok közül csak bizonyosak minősíthetők különlegesnek ugyanezen rendelkezés értelmében.

A Bíróság először is azt válaszolja, hogy a 92/12 irányelv 3. cikkének (2) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy a villamos energiát terhelő egyéb közvetett adó bevezetése nem függ harmonizált jövedéki adó kivetésétől, és mivel az olyan adó, mint amelyről az alapügyben szó van, nem minősül ilyen jövedéki adónak, a 92/12 és a 2003/96 irányelvvel való összeegyeztethetőségét a 92/12 irányelv 3. cikkének (2) bekezdésében a különleges célt szolgáló egyéb közvetett adók fennállása tekintetében előírt kritériumokra figyelemmel kell értékelni.

Ezenfelül a 92/12 irányelv 3. cikkének (2) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az olyan adó, mint amelyről az alapügyben szó van, a környezetvédelmi célkitűzésére tekintettel „egyéb közvetett adónak” minősíthető, amely cél a zöld energia megvásárlási kötelezettségéből eredő többletköltségek finanszírozására irányul, kizárva a szociális és területi kohézióhoz kapcsolódó olyan céljait, mint a földrajzi árkiegyenlítés és a létbizonytalanságban élő háztartások számára szolgáltatott villamos energia árának csökkentése, továbbá a tisztán igazgatási céljait, különösen a hatóságok vagy közintézmények – mint a nemzeti energiaügyi közvetítő és a hozzájárulást kezelő letéti pénztár – szervezeti működésével összefüggő kiadások finanszírozását, a jövedéki adó esetében alkalmazandó adószabályok tiszteletben tartásának a kérdést előterjesztő bíróság által végzett felülvizsgálatára figyelemmel.

E következtetés levonásához a Bíróság emlékeztet arra, hogy a 92/12 irányelv 3. cikkének (2) bekezdése lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy bevezessenek vagy fenntartsanak az ezen irányelvben bevezetett jövedéki adótól eltérő közvetett adóztatást, ha ezen adóztatás egyrészt különleges célt követ, másrészt pedig megfelel a jövedéki adó és a héa esetében alkalmazandó, az adóalap meghatározására, az adó kiszámítására, az adó felszámíthatóságára és ellenőrzésére vonatkozó adószabályoknak.

Megjegyzi azt is, hogy e rendelkezés nem követeli meg a tagállamokkal szemben az adóalap meghatározása, az adó kiszámítása, az adó felszámíthatósága és ellenőrzése területén a jövedéki adóra vagy héára vonatkozó valamennyi szabály betartását. Elegendő ugyanis, ha a különleges célokat követő közvetett adók e pontok tekintetében megfelelnek az egyik vagy másik említett, az uniós jogban szabályozott adóztatási módszer általános rendszerének.

Ezenkívül az első feltételt illetően a Bíróság az ítélkezési gyakorlata fényében emlékeztet arra, hogy a 92/12 irányelv 3. cikkének (2) bekezdése szerinti különleges cél a tisztán költségvetési céloktól eltérő cél.

Végül a Bíróság megállapítja, hogy az uniós jogot úgy kell értelmezni, hogy az érintett adóalanyokat megilleti az olyan adó részleges visszatérítése, mint amilyen az alapügyben szerepel, az adóból származó, nem különleges célt szolgáló jövedelem arányában, feltéve hogy ezen adót ezen adóalanyok nem hárították át a saját ügyfeleikre, aminek vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata.



AZ EURÓPAI UNIÓ
BÍRÓSÁGA

Kutatási és Dokumentációs Igazgatóság

2024. május